

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU

Laskentatoimen ja rahoituksen laitos



## JOHDON LASKENTATOIMEN MUUTOKSEN PROBLEMATIIKKA:

Sarbanes-Oxley Act Section 404 implementointi

HELSINGIN  
KAUPPAKORKEAKOULUN  
KIRJASTO

10118

Laskentatoimi  
Pro Gradu -tutkielma  
Pennanen Pekka Kalevi  
Kevät 2006

Laskentatoimen ja rahoituksen laitoksen laitosneuvoston kokouksessa 23 / 5 2006

hyväksytty arvosanalla \_\_\_\_\_

Tarkastajat:

KTT Juhani Vainio ja KTT Teemu Malmi

JOHDON LASKENTATOIMEN MUUTOKSEN PROBLEMATIIKKA:  
Sarbanes-Oxley Act Section 404 implementointi

Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena oli jäsentää organisaation ulkopuolelta asetettujen uusien laskentatoimen käytäntöjen implementointiprosessiin vaikuttavia muutosta edistäviä sekä vastustavia voimia. Lisäksi tavoitteena oli analysoida näiden voimien keskinäistä vuorovaikutusta sekä tämän vuorovaikutuksen vaikutusta kosmeettisen tai reaalisen laskentatoimen muutoksen syntymiseen.

Lähdeaineisto

Tutkimuksen lähdekirjallisuutena käytettiin pääasiassa johdon laskentatoimen muutoskirjallisuutta. Kirjallisuus keskittyi sekä muutosvastarinnan havainnointiin että itse laskentatoimen muutosprosessin implementointiin. Myös institutionaalista johdon laskentatoimen muutoksen kirjallisuutta on käytetty lähdeaineistona. Tutkimus toteutettiin yhdessä case-yrityksessä. Empiria-aineisto kerättiin haastatteleamalla pääasiassa yrityksen talousjohtoa sekä controllereita.

Aineiston käsittely

Lähdekirjallisuuden avulla kartoitettiin johdon laskentatoimen muutokseen vaikuttavia tekijöitä. Lisäksi kirjallisuuden perusteella muodostettiin käsitys laskentatoimen institutionaalisesta muutoksesta. Empiirisen aineiston perusteella muodostettiin kuva SOX-vaatimukset täyttävän kontrollijärjestelmän implementoinnista sekä siihen vaikuttavista muutosta edistävästä ja vastustavista voimista. Lisäksi analysoitiin näiden voimien vaikutusta muutoksen tulemaan.

Tulokset

Muutosta edistävät voimat voidaan kategoroida viiteen kategoriaan. Muutosta vastustavat voimat voidaan puolestaan jakaa kolmeen kategoriaan: hämmennyksestä johtuvaan muutosvastarintaan, muutosta viivästyttävään muutosvastarintaan sekä organisaatiossa vallitsevien instituutioiden aiheuttamaan muutosvastarintaan. Institutionaalisia muutosvastarinnan tekijöitä sekä uusien käytäntöjen legitimoinnin epäonnistumista voidaan pitää pääasiallisina syinä laskentatoimen kosmeettisen muutoksen ilmenemiseen.

Avainsanat

Johdon laskentatoimen muutos, institutionaalinen muutos, johdon laskentatoimen muutosvastarinta, laskentatoimen muutosta edistävät voimat, kosmeettinen muutos, reaalinen muutos, Sarbanes-Oxley Act.



## SISÄLLYS

<b>1. JOHDANTO .....</b>	<b>1</b>
1.1 Tutkimuksen taustaa.....	1
1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset.....	3
1.3 Tutkimustulokset .....	5
1.4 Tutkimusmalli ja tutkimuksen rakenne .....	6
<b>2. SARBANES-OXLEY ACT .....</b>	<b>9</b>
2.1 Sarbanes-Oxley Act taustaa.....	9
2.2 Sarbanes-Oxley Act Section 404.....	9
2.3 Noudattamisvaatimukset .....	10
2.4 Implementointi prosessi .....	10
<b>3. LASKENTATOIMEN MUUTOSPROSESSIIN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT.....</b>	<b>12</b>
3.1 Johdon laskentatoimen muutos monikansallisessa konsernissa .....	12
3.1.1 Kansallisen kulttuurin vaikutus .....	12
3.1.2 Suomalaiselle laskentatoimen kulttuurille tyypillisiä piireitä .....	14
3.1.3 Kansallisiin kulttuuristereotypioihin liittyviä varauksia .....	14
3.2 Laskentatoimen muutosta edistävät voimat .....	15
<b>4. LASKENTATOIMEN MUUTOSTA VASTUSTAVAT VOIMAT.....</b>	<b>18</b>
4.1 Laskentatoimen muutosta vastustavien voimien kategoriointi.....	18
4.2 Potentiaalisia laskentatoimen muutoksen esteitä .....	19
4.2.1 Hämmäntävät tekijät.....	19
4.2.2 Viivästyttävät tekijät.....	21
4.2.3 Turhauttavat tekijät.....	21
4.3 Institutionaaliset tekijät .....	22
4.3.1 Institutionaalisen muutoksen lähteet .....	24
4.3.2 Institutionaalinen muutosprosessi .....	25
4.3.3 Institutionaalinen muutosvastarinta.....	27
4.3.4 Institutionaaliseen teoriaan liittyviä varauksia .....	28
4.4 Yhteenveto potentiaalisista muutosta vastustavista voimista.....	28
<b>5. TUTKIMUSMETODI JA -AINEISTO .....</b>	<b>31</b>
5.1 Tutkimuksen metodologia ja metodi .....	31
5.2 Tutkimukseen liittyviä varauksia .....	33
5.2.1 Tutkimustulosten yleistettävyys .....	33
5.2.2 Tutkimusaineiston rajaus ja analysointi .....	34
5.2.3 Validiteetti ja reliabiliteetti.....	34
5.2.4 Tutkimukseen liittyvien varauksien huomioiminen .....	36
5.3 Tutkimuksen toteutus .....	36
5.4 Haastateltavien taustatiedot .....	38
5.5 Case-yrityksen esittely.....	39

<b>6. LASKENTATOIMEN MUUTOS KÄYTÄNNÖSSÄ .....</b>	<b>40</b>
<b>6.1 Laskentatoimen muutoksen lähteet .....</b>	<b>40</b>
<b>6.2 Laskentatoimen muutosta potentiaalisesti edistävät voimat .....</b>	<b>43</b>
6.2.1 Motivaattorit .....	43
6.2.2 Fasilitaattorit .....	46
6.2.3 Katalyytit .....	48
6.2.4 Muutoksen momentti .....	49
6.2.5 Johtajat .....	51
6.2.6 Yhteenvedo muutosta potentiaalisesti edistävästä voimista .....	53
<b>6.3 Muutosta vastustavat voimat .....</b>	<b>54</b>
6.3.1 Hämmäntävät tekijät .....	54
6.3.2 Viivästyttävät tekijät .....	60
6.3.3 Institutionaaliset tekijät .....	63
6.3.4 Yhteenvedo havaituista muutosta vastustavista voimista .....	69
<b>6.4 Kosmeettinen vs. reaalin laskentatoimen muutos .....</b>	<b>71</b>
 <b>7. EMPIRIAN TEOREETTINEN TULKINTA .....</b>	<b>73</b>
<b>7.1 Laskentatoimen muutosta edistävien voimien ilmeneminen .....</b>	<b>73</b>
<b>7.2 Laskentatoimen muutosta vastustavien voimien ilmeneminen .....</b>	<b>74</b>
7.2.1 Havaitut hämmennystä aiheuttaneet tekijät .....	75
7.2.2 Havaitut muutosta viivästyttäneet tekijät .....	76
7.2.3 Vallitsevista instituutioista aiheutunut muutosvastarinta .....	76
 <b>8. JOHTOPÄÄTÖKSET .....</b>	<b>79</b>
<b>8.1 Muutosta edistävien voimien ja muutosvastarinnan välinen vuorovaikutus .....</b>	<b>80</b>
<b>8.2 Muutosvastarinnan vaikutus muutosprosessin tulemaan .....</b>	<b>82</b>
<b>8.3 Tutkimuksen arviointi .....</b>	<b>86</b>
 <b>KIRJALLISET LÄHTEET .....</b>	<b>88</b>
 <b>LIITTEET .....</b>	<b>94</b>
<b>Liite 1 .....</b>	<b>94</b>
<b>Liite 2 .....</b>	<b>95</b>



## KUVIDEN LUETTELO

Kuvio 1. Tutkimuksen viitekehys.....	6
Kuvio 2. Laskentatoimen arvojen ja -järjestelmien muutos ja kehitys.....	13
Kuvio 3. Muutosta edistävät voimat .....	17
Kuvio 4. Revised accounting change model .....	19
Kuvio 5. Institutionalisoitumisprosessi.....	25
Kuvio 6. Yhteenveto potentiaalisista muutosta vastustavista voimista .....	30
Kuvio 7. Case-yrityksen taloushallinnon projekteja .....	39
Kuvio 8. Muutospotentiaaliin vaikuttavia tekijöitä .....	54
Kuvio 9. Yhteenveto havaituista muutosta vastustavista voimista .....	70
Kuvio 10. Muokattu laskentatoimen muutoksen malli .....	79
Kuvio 11. Muutosvastarintaa aiheuttavat puutteet muutosta edistävissä voimissa ....	83
Kuvio 12. Kosmeettisen laskentatoimen muutoksen synty sekä legitimoituminen .....	84



# 1. JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen taustaa

Johdon laskentatoimi on ollut useiden tutkimusten kohteena viime vuosina. Kysymyksestä, onko johdon laskentatoimi muuttunut tai tulisiko sen ylipäänsä muuttua, on käyty yleistä keskustelua. (Burns & Scapens, 2000, 3). Viime vuosina useat yritykset ovat kokeneet merkittäviä muutoksia organisaatorakenteissaan, kilpailuympäristössään sekä informaatio teknologioissaan (Burns & Vaivio, 2001, 389). Nämä muutokset ovat heijastuneet myös johdon laskentatoimeen. Muutos johdon laskentatoimessa näyttääkin olevan olennainen osa nykypäivän liike-elämää.

Johdon laskentatoimi on käsitteenä laaja. Sen voidaan sanoa olevan johdon suunnitteluun, arviointiin ja kontrollointiin käyttämän taloudellisen informaation identifioimis-, mittaus-, kokoamis-, analysointi-, valmistelu-, tulkinta- ja kommunikointi prosessi (Kaplan, 1984, 414). Johdon laskentatoimeen heijastuvat sekä sosiaaliset että toimintaympäristölliset aspektit (Hopwood, 1986, 21). On väitetty, että johdon laskentatoimen järjestelmät saavat vaikutteita mm. strategiasta, organisaatio rakenteesta sekä kulttuurista, jossa organisaatio toimii (Otley, 1980; Hopwood, 1987). Myös kansallisen kulttuurin vaikutus on siis huomioitava johdon laskentatoimen muutosta käsittelevissä tutkimuksissa. Erityisesti on perusteltua ottaa tämä aspekti huomioon tarkasteltaessa johdon laskentatoimen muutosta monikansallisen konsernin kontekstissa.

Johdon laskentatoimen muutoksen on sanottu olevan organisatorista oppimista. Organisaation tulee toisaalta oppia uusia rutiineita ja toisaalta unohtaa vanhat rutiinit samanaikaisesti. (Atkinson et al., 1997, 86). Tämä aiheuttaa potentiaalisesti muutosvastarintaa. Ihmiset vastustavat pohjimmiltaan muutosta, koska he ovat tottuneet vallitseviin rutiineihin, jotka tuovat heille turvallisuuden tunnetta (Granlund, 2001, 160). Tästä johtuen muutosprosessit eivät aina johda onnistuneeseen lopputulemaan, riippumatta siitä, kuinka taitavasti ne ovat johdettuja (Malmi, 1997; Anderson & Young, 1999).

Koska kaikkia päätöksentekotilanteita nykyaikaisessa turbulentissa liike-elämässä ei voida etukäteen käsikirjoittaa, tulee henkilöstön sekä organisaation arvojen ja kulttuurin rooli korostumaan muutosprosesseissa. Samoin tarkkojen implementointistrategioiden sekä

normatiivisten ohjeiden ennalta määrittäminen tulee olemaan vaikeaa. Tästä johtuen muutoksen yleisen kontekstin ymmärtäminen tulee olemaan tärkeää muutoksen onnistumista silmällä pitäen. Muutokseen vaikuttavien voimien analysoiminen tarjoaakin luontevan tavan ymmärtää muutosprosessin kontekstia. Huomattavaa kuitenkin on, että tällaisia muutokseen vaikuttavia voimia käsitteleviä tutkimuksia on tehty verrattain vähän. Muutosprosessiin vaikuttavien voimien syvempi ymmärrys on hyödyllistä organisaatioille myös potentiaalisten muutoksen esteiden kiertämiseksi. (Kasurinen, 2002, 327-327)

Joitakin muutosprosessiin vaikuttavia voimia analysoivia tutkimuksia on kuitenkin tehty. Kasurinen (2002) muotoili uudelleen Innesin ja Mitchellin (1990) kehittämän sekä Cobbin, Helliarin ja Innesin (1995) muokkaaman laskentatoimen muutoksen mallin. Kyseinen malli auttaa hahmottamaan muutosprosessiin vaikuttavia voimia. Lisäksi Kasurinen (2002) jakoi tutkimuksessaan muutosta vastustavia voimia eri kategorioiksi. Burns ja Scapens (2000) tutkivat puolestaan muutokseen vaikuttavia organisaatiossa vallitsevia institutionaalisia tekijöitä<sup>1</sup>. Kyseiset tutkijat kehittivät mallin, jonka avulla voidaan selittää organisaatiossa vallitsevien toimintatapojen institutionalisoitumista eli tulemista itsestään selviksi tavoiksi toimia. Lisäksi tutkijat määrittivät joitakin institutionaalisia tekijöitä, jotka ovat potentiaalisia muutoksen implementoinnin esteitä. Muutosprosessin implementoinnin vastarintaa johdon laskentatoimen kontekstissa on tutkittu jonkin verran myös muissa tutkimuksissa. Nämä tuovat osaltaan vertailukohtia tämän tutkielman empirialle (katso: Argyris & Kaplan, 1994; Strebel, 1996; Markus & Pfeffer, 1983; Roberts & Silvester, 1996; Shields, 1995; Major & Hopper, 2005; Granlund, 2001).

Huomionarvoista kuitenkin on, että edellä luetelluista tutkimuksista vain Kasurisen (2002) tutkimus on jaotellut muutosta vastustavia voimia niiden ominaispiirteiden mukaisiin kategorioihin. Tietämyksen kasvaessa erilaisten muutosta vastustavien voimien yhtenäisistä ominaispiirteistä, voidaan muutoksen esteitä tulevaisuudessa potentiaalisesti välttää. Kuitenkin on todettava, että Kasurinen (2002) ei ole tutkimuksessaan tarkemmin keskittynyt muutosprosessin tuleman tarkasteluun. Muutosprosessin on yleisesti oletettu olevan joko onnistunut tai epäonnistunut. Joidenkin muutosprosessien onnistumisen tai epäonnistumisen määrittely saattaa kuitenkin olla käytännössä hankalaa.

---

<sup>1</sup> Instituutio-sanalle ei ole olemassa universaalia määritelmää, mutta tämän tutkimuksen tarkoittamassa mielessä sen voidaan sanoa tarkoittavan jonkin ihmisryhmän yleisesti tiedostettua ja jatkuvaa tapaa ajatella, käyttäytyä tai toimia (Hamilton, 1932, 84).



Muutosprosesseista voi seurata myös kosmeettisia toimintatapojen muutoksia. Mielenkiintoinen kohde johdon laskentatoimen tutkimukselle onkin laskentatoimen muutoksen jaottelu reaaliseen sekä kosmeettiseen muutokseen. Monesti muutos saattaa olla vain vakiintuneiden käytäntöjen uudelleenjärjestelyä tai uudelleennimeämistä ilman reaalista muutosta itse käytännöissä (Burns & Vaivio, 2001, 393).

Muutosta vastustavat voimat, erityisesti organisaatiossa vallitsevista instituutioista aiheutuva muutosvastarinta, saattavat estää uusien toimintatapojen konkreettisen käyttöönoton. Viralliset toimintatavat saattavat siis poiketa reaalista toimintatavoista. Tällöin voidaan sanoa muutoksen olevan kosmeettista muutosta. Kosmeettisen muutoksen voidaan käsittää olevan suunnitellusta muutoksesta poikkeavaa toimintaa joko tarkoituksellisesti tai tiedostamatta. Kosmeettiselle muutokselle tyypillistä onkin organisaatiosta ulospäin annetun kuvan muutoksesta poikkeavan olennaisesti organisaation sisällä vallitsevasta käsityksestä muutosprosessin aikaan saamista muutoksista. Virallinen totuus siis poikkeaa reaalista totuudesta.

Vaikka johdon laskentatoimen muutosta on jo tutkittu jonkin verran, on tarve lisätutkimukselle silti olemassa. Burns ja Vaivio (2001, 394-395) ovat esittäneet perspektiivejä lisätutkimuksille. Yksi aiheista käsittelee muutoksen johdonmukaisuutta; onko muutos ennalta suunniteltu ja toteutettu ennalta määrätyllä tavalla välttämättä potentiaalisia muutoksen esteitä, vai onko muutos epäsystemaattista ja ennalta arvaamatonta? Toinen perspektiivi liittyy muutoksen johtamiseen; mikä on johdon ja muiden avainhenkilöiden rooli muutoksen läpiviennissä, sekä mikä on muutoksen vaikutus vallitsevaan organisaatiokulttuuriin. (Burns & Vaivio, 2001, 394-395).

## **1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset**

Tämä tutkielma pyrkii täyttämään osittain edellä kuvattuja tutkimustarpeita. Tutkielma käsittelee organisaation ulkopuolelta asetetun laskentatoimen järjestelmän implementointia sekä muutosprosessin johtamista. Tutkielman tärkein tavoite on kuitenkin implementointiprosessin kohtaaman muutosvastarinnan sekä muutosprosessin tuleman analysointi. Tutkielman tavoitteet voidaan esittää seuraavien tutkimuskysymysten avulla:



1. Minkälaisia laskentatoimen muutosta edistäviä sekä vastustavia voimia voidaan havaita organisaation ulkopuolelta asetetun laskentatoimen järjestelmän implementoinnissa monikansallisessa konsernissa?
2. Minkälaista on muutosta edistävien sekä vastustavien voimien keskinäinen vuorovaikutus?
3. Minkälainen vaikutus muutosvastarinnalla on muutosprosessin tulemaan? Onko muutos vain kosmeettista vai tapahtuuko myös reaalisisä käytännöissä muutoksia?

Tutkielman kohteena olevaan monikansallisen konsernin tytäryhtiöön implementoitava johdon laskentatoimen järjestelmä on Sarbanes-Oxley Act Section 404 (SOX 404). SOX 404:n voidaan käsittää jo itsessään olevan johdon laskentatoimen järjestelmä (katso johdon laskentatoimen määritelmä: Kaplan, 1984, 414). Yksinkertaisesti määriteltynä SOX 404 on organisaation sisäinen kontrollijärjestelmä, jonka avulla varmistetaan taloudellisen informaation oikeellisuus. Tutkielman aihe on osittain rajattu tarkemmin käsittelemään SOX 404:n vaikutuksia case-yrityksen controlling-toiminnan prosesseihin sekä controlling-toimintaan yleisesti rinnastettavissa oleviin prosesseihin. Tästä johtuen tutkielman kohteena tulee olemaan lähinnä muutosprosessin, muutosvastarinnan sekä muutosprosessin tuleman analysointi talousjohdon ja controllereiden näkökulmasta.

SOX 404 on luonteeltaan hyvin byrokraattinen järjestelmä, joka ohjaa vahvasti organisaation jäsenten operationaalista toimintaa. Sen vaatima kontrollijärjestelmä on yleisesti ottaen hyvin tiukka. SOX 404:n implementointi saattaa tuoda mukanaan huomattavia muutoksia organisaatioiden operationaalisiin prosesseihin johtuen pitkälti juuri sen vaatimasta tiukasta sisäisestä kontrollitasosta. SOX 404:n implementointi tuokin oletettavasti mukanaan monia toimintatapojen muutoksia tutkielman kohteena olevaan case-yrityksen prosesseihin.

Uuden laskentatoimen järjestelmän implementointi sekä implementointiprosessin analysoiminen on toisaalta hyvin mielenkiintoista mutta toisaalta hyvin haastavaa. SOX 404 on ennestään tuntematon järjestelmä, jonka implementoinnista ei ole yleistä kokemusta. Sen luonteesta johtuen, implementoinnista syntyvää muutosvastarintaa lienee

kuitenkin helppo paikantaa. Aiheesta ei ole tehty aikaisempaa tutkimusta tässä kontekstissa. Tutkielman yksi yleinen tavoite onkin tuoda esille muutoksen implementointiprosessiin vaikuttavia tekijöitä sekä muutosvastarinnan tekijöitä juuri SOX 404 kontekstissa.

Tutkielmaa potentiaalisesti rajoittavana tekijänä voidaan pitää haastateltavien haluttomuutta kertoa avoimesti mielipiteistään. Haastateltavat saattavat välttää kertomasta negatiivisia asioita implementointiprosessista tai sen vastustuksesta pyrkien samalla antamaan implementoinnista todellista ruusuisemman kuvan. Lisäksi on syytä huomioda tutkijan oman kognitiivisen prosessin mahdollinen rajoittuneisuus; tutkija ei välttämättä kykene havainnoimaan kaikkia tutkittavaan ilmiöön liittyviä asioita.

### **1.3 Tutkimustulokset**

Muutosta edistävät voimat voidaan kategorioida muutoksen motivaattoreiksi, fasilitaattoreiksi, katalyyteiksi, momentiksi sekä johtajiksi. Näistä keskeisimmät ovat johtajat- sekä momentti-kategoriat. Muutosprosessin johtajat vaikuttavat pääsääntöisesti muihin muutosta estäviin voimiin ja luovat täten edellytykset onnistuneelle muutokselle. Momentti-kategoria sisältää tärkeitä muutospotentiaaliin vaikuttava tekijöitä, kuten organisaatiossa vallitsevan muutosorientoituneen ilmapiirin sekä ymmärryksen että innostuksen muutoksen vaikutuksista.

Muutosvastarintaa havaittiin ilmenevän kahdella tasolla: implementointivaiheessa sekä muuttuneita toimintamalleja sovellettaessa. Muutosta vastustavat voimat voidaan yleisesti jakaa kolmeen kategoriaan: hämmennyksestä johtuvaan muutosvastarintaan, muutosta viivästyttävään muutosvastarintaan sekä organisaatiossa vallitsevien instituutioiden aiheuttamaan muutosvastarintaan. Kaksi ensimmäistä kategoriaa sisältävät pääasiassa muutosta edistävien voimien puutteista aiheutuvia muutosvastarinnan tekijöitä. Nämä kategoriat liittyvät olennaisesti muutoksen implementointi vaiheen toteutustekniseen puoleen. Vallitsevien instituutioiden aiheuttama muutosvastarinta syntyy puolestaan vakiintuneiden toimintamallien muutoksista.

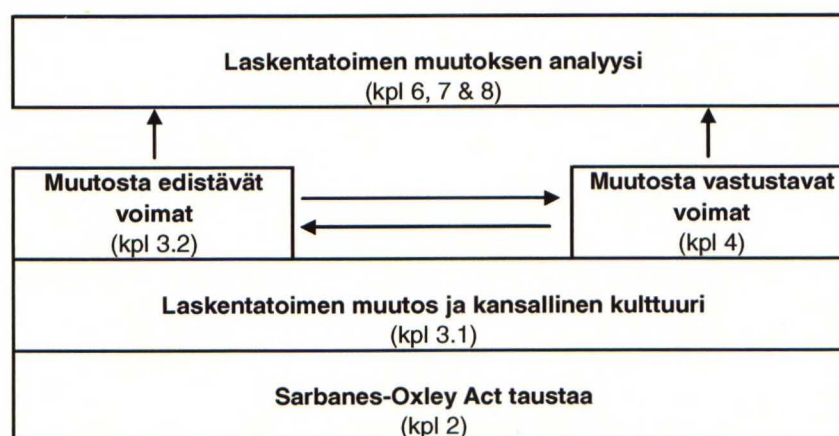
Kosmeettisen muutoksen syntymiselle voidaan nähdä kolme pääasiallista syytä. Muutosta edistävien voimien ollessa liian heikkoja muutosta vastustaviin voimiin verrattuna, saattaa



muutos toteutua vai kosmeettisesti. Toisena syynä kosmeettiselle muutokselle voidaan pitää vahvaa institutionaalista muutosvastarintaa. Kolmantena potentiaalisena syynä voidaan pitää muutoksen legitimoinnin epäonnistumista. Kosmeettisesta laskentatoimen muutoksesta saattaa kuitenkin syntyä reaalista muutosta käytännön toiminnan kautta tapahtuvassa legitimoinnissa. Muutosprosessissa implementoidut uudet kosmeettiset laskentatoimen käytännöt saattavat muuttua reaaliseksi toimintamalleiksi ajan kuluessa.

#### 1.4 Tutkimusmalli ja tutkimuksen rakenne

Tutkielmassa käytetään pääasiallisena teoreettisena viitekehyksenä Kasurisen (2002) muokkaamaa laskentatoimen muutosta kuvaavaa mallia, jossa muutosta edistävät sekä muutosta vastustavat voimat on jaoteltu erillisiksi kategorioiksi. Tärkeän osan tutkielman teoriasta muodostaa myös Burns ja Scapensin (2000) kehittämä institutionalisoitumisprosessin viitekehys sekä kyseisten tutkijoiden esittämät institutionaaliset muutosta vastustavat tekijät. Lisäksi tutkielmassa referoidaan lyhyesti aikaisempien muutosvastarintaa käsittelevien tutkimusten tuloksia. Myös kansallisen kulttuurin vaikutusta johdon laskentatoimeen tutkivia tutkimuksia esitellään muutosvastarinnan tiedostamattomien lähteiden selvittämiseksi.



**Kuvio 1.** Tutkimuksen viitekehys



Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena case-tutkimuksena. Case-tutkimuksessa pyritään ymmärtämään tutkimuskohdetta syvällisesti tietyssä yksittäisessä ympäristössä. Case-tutkimuksella voi olla erilaisia tavoitteita: tarjota selitystä jollekin ilmiölle, testata olemassa olevaa teoriaa tai luoda uutta teoriaa. (Eisenhardt, 1989, 534-535). Tämän tutkimuksen tavoitteena on pyrkiä testaamaan ja edelleen kehittämään Kasurisen (2002) muokkaamaa laskentatoimen muutoksen mallia nostamalla institutionaaliset tekijät selvemmassä muodossa esille muutosta vastustaviksi voimiksi. Lisäksi tavoitteena on keskittyä muutosprosessin tuleman eli kosmeettisen tai reaalisen laskentatoimen muutoksen analysoimiseen.

*Tutkimuksen rakenne on seuraava:*

Luvut kaksi, kolme ja neljä muodostavat tutkielman teoreettisen viitekehyksen. Luvussa kaksi esitellään lyhyesti SOX 404:n vaatimuksia sekä sen yleisesti vaatimaa implementointiprosessia. Tavoitteena on luoda kuva SOX 404:n vaatiman implementointiprosessin mittakaavasta. Luvussa kolme käsitellään kansallisen kulttuurin vaikutuksia johdon laskentatoimeen sekä johdon laskentatoimen järjestelmän implementointiprosessiin. Tärkein painotus luvussa kolme on kuitenkin johdon laskentatoimen muutosta edistävien voimien esittelyssä.

Luku neljä käsittelee potentiaalisia johdon laskentatoimen muutoksen esteitä. Aiempien tutkimusten esittämät muutosta vastustavat voimat kategorioidaan osittain Kasurisen (2002) kehittämän mallin mukaisiin kategorioihin. Lisäksi luvussa tarkastellaan käsitettä institutionaalisuus sekä sen vaikutusta muutosprosessiin. Luvun lopussa esitetään yhteenveto muutosta vastustavista voimista, joka toimii empiria osuuden teoreettisena vertailukohtana.

Luvussa viisi esitellään käytetty tutkimusmenetelmä. Tutkimuksen toteutusta käsitellään tässä luvussa esittelemällä case- ja haastattelututkimuksen tyypillisiä piirteitä. Lisäksi arvioidaan tutkimustulosten validiteettia sekä reliabiliteettia. Luvun lopussa esitellään tutkielman case-yritys.

Luvut kuusi ja seitsemän muodostavat tutkimuksen empirian. Luvussa kuusi empiria esitellään tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen mukaisesti. Haastattelujen tulokset pyritään esittämään teorian mukaisessa järjestyksessä suoria lainauksia käyttäen. Suorien lainauksien tarkoituksena on elävöittää teoriaa sekä tarjota lukijalle mahdollisuuden tehdä omia päätelmiä. Luvussa seitsemän empiiristä aineistoa tulkitaan olemassa olevan teorian valossa.

Luku kahdeksan sisältää yhteenvedon tutkielman mielenkiintoisimmista tuloksista sekä johtopäätöksistä. Lopuksi pohditaan vielä tutkimustuloksien yleistettävyyttä, tutkimuksen heikkouksia sekä mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

## 2. SARBANES-OXLEY ACT

### 2.1 Sarbanes-Oxley Act taustaa

Vuonna 2001 paljastui Yhdysvalloissa laaja yritys- ja kirjanpitoskandaalien ketju. Tämä ketju sai alkunsa Enron nimisen yhtiön kirjanpitoskandaalista, jossa paljastui mm. vakavia puutteita yrityksen sisäisissä toimintatavoissa sekä toiminnan kontroleissa, joiden avulla osakkeenomistajien sekä muiden sidosryhmien etuja oli tarkoitus valvoa. Tämä skandaalien ketju johti julkisten yhtiöiden tilinpäätösinformaation luotettavuuden katoamiseen suuren yleisön keskuudessa. Sarbanes-Oxley Act (SOX) on vuonna 2002 Yhdysvalloissa Presidentti George W. Bushin hyväksymä laki, jolla pyritään varmistamaan tilinpäätösinformaation luotettavuus sekä palauttamaan suuren yleisön luottamus julkisen tilinpäätösinformaation oikeellisuuteen. (PCAOB Release No. 2004-001, 1-2).

SOX-lain määräyksiä valvomaan on perustettu Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). PCAOB:n pääasiallisina tehtävinä on mm. asettaa tarvittavia standardeja SOX tarkastajien raporteille, valvoa julkisten yhtiöiden SOX-tarkastajien toimintaa ja määrätä tarvittaessa sanktioita SOX tarkastuksia suorittaville yrityksille. Lisäksi SOX-tarkastuksia suorittavien yhtiöiden tulee olla rekisteröityneitä PCAOB:n ylläpitämään rekisteriin. (Public Law 107-204, 116 stat. 745, sec 101-109)

### 2.2 Sarbanes-Oxley Act Section 404

Sarbanes-Oxley Act Section 404 (SOX 404) on SOX-lain osa, joka vaatii, että yrityksen johdon tulee yrityksen sisäisten kontrollien avulla varmistaa tilinpäätösinformaation oikeellisuus ja luotettavuus. Johdon tulee dokumentoida sisäiset kontrollit sekä laatia kirjallinen arvio niiden toimivuudesta sekä riittävydestä. Lisäksi SOX 404 vaatii, että yrityksen ulkopuolisen tarkastajan on tarkastettava johdon raportoimien ja arvioimien kontrollien riittävä toiminta ja tehokkuus sekä varmistettava, että johdon antama kuvaus kontrollien riittävydestä on luotettava. Tämä tarkastus on tehtävä varsinaisen tilintarkastuksen yhteydessä ja sen tulee suorittaa samaiset tarkastajat, jotka suorittavat myös tilintarkastuksen. (PCAOB Release No. 2004-001, 3). Mikäli tarkastajat huomaavat tarkastuksessa johdon laatiman kirjallisen arvion antavan olennaisesti väärän kuvan



kontrollien toimivuudesta, tulee heidän raportoida tämä kirjallisesti (PCAOB Release No. 2004-001, A-14). Yrityksen on lisäksi liitettävä ulkopuolisten tarkastajien raportti osaksi tilinpäätöstä (PCAOB Release No. 2004-001, A-5).

### **2.3 Noudattamisvaatimukset**

Yritykset, jotka ovat velvollisia noudattamaan Yhdysvaltain laissa Securities Exchange Act of 1934 määriteltyjä raportointivaatimuksia, ovat myös velvollisia liittämään tilinpäätökseensä johdon laatiman raportin SOX 404:n vaatimien sisäisten kontrollien kattavuudesta. Tilinpäätökseen on myös liitettävä tilintarkastajien arvio sekä vahvistus johdon laatimasta raportista (PCAOB Release No. 2004-001, A-5). Käytännössä tämä tarkoittaa, että seuraavanlaiset yhtiöt ovat velvoitettuja noudattamaan SOX 404 lainsäädäntöä (Moeller, 2004, 23):

- Yhdysvaltalaiset listatut yhtiöt
- Ei-yhdysvaltalaiset yhtiöt, joilla on toinen listaus Yhdysvalloissa
- Yritykset, joilla on rekisteröityjä korkopapereita Yhdysvaltain markkinoilla

Ei-yhdysvaltalaisen yrityksen on aloitettava noudattamaan SOX 404 raportointivaatimuksia tilinpäätöksessään tilikaudelta, joka päättyy 15.7.2006 tai tämän jälkeen (SEC 17 CFR PARTS 210, 228, 229, 240 and 249).

### **2.4 Implementointi prosessi**

SOX 404 vaatimusten mukaisesti yrityksen johdon tulee hyväksyä vastuu sisäisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta, arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta, esittää riittävät todisteet ja kontrollidokumentaatiot kontrollien toiminnan tehokkuudesta sekä laatia kirjallinen arvio kontrollien toiminnan tehokkuudesta (PCAOB Release No. 2004-001, A-14).

Moeller (2004, 24-26) on kuvannut tyypillisen johdon laatiman SOX 404 dokumentaatio- ja arviointiprosessin, joka noudattaa yllä kuvattuja PCAOB:n antamia SOX 404 vaatimuksia:

1. *Taloudellisesti merkittävien operationaalisten prosessien valinta*

- Johdon on kartoitettava kaikki yrityksen operationaaliset prosessit ja valittava näistä ne, jotka saattavat tuottaa virheellistä tilinpäätösinformaatiota.

2. *Valittujen prosessien prosessikaavioiden laatiminen*

- Prosessikaavioihin on kuvattava kaikki kyseisen prosessin vaiheet. Prosessikaavion tulee sisältää prosessin laukaisijan sekä tuleman kuvauksen.

3. *Tärkeimpien prosessin kontrollien identifiointi, dokumentointi sekä testaus*

- Prosessiin sisältyvät kontrollit on kartoitettava sekä niiden toiminta testattava. Mikäli kontrollit ovat riittävät kattamaan prosessiin liittyviä riskejä, ovat kontrollit dokumentoitava siten, että myös yrityksen ulkopuoliset tarkastajat ymmärtävät kontrollin ideologian. Puuttuvat tai puutteelliset kontrollit tulee perustaa.

4. *Prosessiin liittyvien riskien kartoitus*

- Kaikki prosessiin potentiaalisesti liittyvät riskit, jotka saattavat tuottaa virheellistä taloudellista informaatiota on kartoitettava. Riskeihin on liitettävä niitä kontrolloivat sisäiset kontrollit.

5. *Kontrollien tehokkuuden arviointi testaamalla*

- Dokumentoitujen kontrollien tehokkuus on testattava, jotta voidaan olla varmoja, että kontrollit estävät niihin liitettyjen riskien toteutumisen. Lisäksi tulee varmistaa, että kontrollit ovat todellisuudessa olemassa. Kontrollien tehokkuuden testauksen tulokset on dokumentoitava. Puutteellisille kontrolleille on laadittava parannussuunnitelma.

6. *Kontrollien toimivuuden kommunikointi sidosryhmille*

- Testaustulokset on raportoitava korkeimmalle johdolle, koska he ovat vastuussa SOX 404 vaatimusten täyttymisestä sekä kirjallisen arvion laatimisesta liittyen kontrollien toimivuuteen.

7. *Kirjallisen raportin laatiminen yrityksen sisäisten kontrollien tasosta*

- Yrityksen ylin johto laatii kyseisen raportin, jonka ulkopuoliset tarkastajat myöhemmin tarkastavat. Tämä raportti liitetään tilinpäätökseen tarkastajien laatiman raportin kanssa.



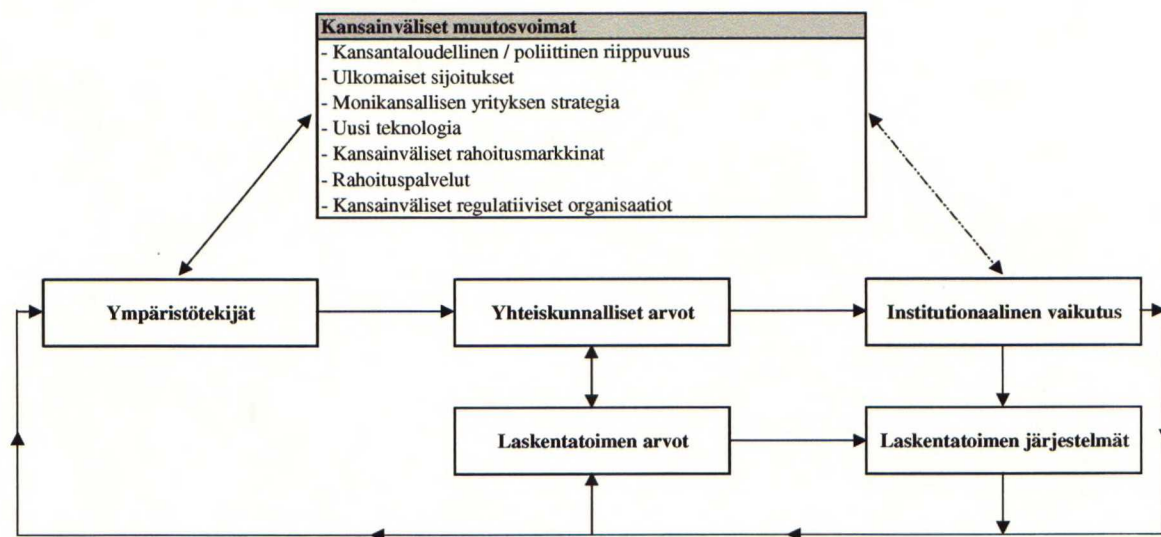
### 3. LASKENTATOIMEN MUUTOSPROSESSIIN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT

#### 3.1 Johdon laskentatoimen muutos monikansallisessa konsernissa

Monikansallisessa konsernissa konsernin laajuisen uuden laskentatoimen järjestelmän implementoinnissa on huomioitava useita tekijöitä. Nämä tekijät vaikuttavat olennaisesti implementoinnin onnistumiseen. Konserniin kuuluvien organisaatioiden historia, hallinnollinen perinne, juurtuneet arvot ja normit sekä iskostuneet johdon käyttäytymismallit asettavat rajoja koko konsernin kattavan kontrollijärjestelmän implementoinnille. Tarkasteltaessa monikansallisen yrityksen johdon laskentatoimea sekä kontrollijärjestelmiä, kansallisen kulttuurin vaikutusta organisaation toimintatapoihin ei voida jättää huomiotta. (Emmanuel, Gernon & Gray, 1998, 71)

##### 3.1.1 Kansallisen kulttuurin vaikutus

Kulttuuriset arvot yhteiskunnallisella ja kansallisella tasolla johtavat yhteiskunnallisten instituutioiden muodostumiseen sekä kehittymiseen. Tällaisia instituutioita ovat mm. poliittinen järjestelmä, oikeusjärjestelmä, rahoitusjärjestelmä, koulutusjärjestelmä sekä yritysten omistusrakenne. Johtuen kulttuuristen arvojen institutionaalisesta perustasta, muuttuvat ne hitaasti. Vallitseva kansallinen kulttuuri vaikuttaa olennaisesti yritysten organisaatiokulttuureihin sekä yrityksen johdon toimintatapoihin. Tästä johtuu, että myös johdon laskentatoimessa heijastuu yhteiskunnallisia arvoja. (Gray, 1989). Kulttuuri vaikuttaa näiden järjestelmien normeihin ja arvoihin sekä organisaatioon kuuluvien ihmisten käyttäytymiseen (Harrison & McKinnon, 1986). Edellä kuvatusta johtuu, että monikansallisessa konsernissa vallitsee erilaisia johdon laskentatoimen käytäntöjä sekä kontrollijärjestelmiä, jotka johtuvat osittain konserniin kuuluvien yhtiöiden maantieteellisestä sijainnista. Juuri tämän takia kansallisen kulttuurin ymmärtäminen on tärkeää tutkittaessa johdon laskentatoimea sekä kontrollijärjestelmiä monikansallisen konsernin eri maiden toimipisteissä (Emmanuel et al. 1998, 72). Kuviossa 2 on havainnollistettu kansallisen kulttuurin vaikutusta laskentatoimen arvoihin ja -järjestelmiin sekä kansainvälisten muutosvoimien vaikutusta kansalliseen kulttuuriin ja edelleen laskentatoimen arvoihin.



**Kuvio 2.** Laskentatoimen arvojen ja -järjestelmien muutos ja kehitys (Gray, 1989)

Monikansallisten yritysten eri toimipisteet ovat pitkälti oman toimintaympäristönsä vaikutuksen alaisia, joten on perusteltua olettaa kansallinen kulttuurin vaikuttavan vahvasti yrityksen organisaatiokulttuuriin (Laurent, 1983). Kulttuuri voidaan jakaa neljään dimensioon, jotka vaikuttavat oletusarvoisesti yksilöiden käyttäytymiseen organisaatioissa. Nämä neljä dimensiota ovat: Power distance, Uncertainty avoidance, Individualism ja Masculinity. (Hofstede, 1980, 1984). Power distance vaikuttaa johdon asenteisiin liittyen hajautettuun vastuuseen sekä siihen, kuinka organisaation alimmat tasot ovat valmiita kantamaan vastuuta. Uncertainty avoidance puolestaan vaikuttaa siihen, kuinka johdon laskentatoimeen ja kontrollijärjestelmiin luotetaan ja kuinka niistä poikkeamisia suvaitaan. (Emmanuel et al. 1998, 74)

Kansallisen kulttuurin dimensiot vaikuttavat uusien strategioiden implementointiin emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä. Erityisesti emoyhtiön ja tytäryhtiöiden kulttuurien erilaisuus saattaa aiheuttaa vaikeuksia muutoksia implementointiprosesseissa. Tytäryhtiön johdon resistanssi toimintatapojen muutoksia kohtaan riippuu osittain siitä, kuinka kaukana kulttuurien dimensiot ovat toisistaan. Aiempien tutkimusten tulokset osoittavat, että muutosta vastustavat tekijät ovatkin juuri yllä mainittujen kulttuurin dimensioiden ilmentymiä. Tällaisia tekijöitä ovat mm. pelko vallan menetyksestä, yhteisen luottamuksen



rakentamisen epäonnistuminen, tyytymättömyys pakotettuun muutokseen sekä haluttomuus muuttaa jo olemassa olevia prosesseja. (Quah & Young, 2005, 70)

### **3.1.2 Suomalaiselle laskentatoimen kulttuurille tyypillisiä piireitä**

Yleisti ottaen voidaan sanoa johdon laskentatoimen kulttuurin olevan riippuvainen sen toimintaympäristön paikallisen kulttuurin trendeistä, jossa laskentatoimen henkilöt toimivat. Suomalaiselle laskentatoimen kulttuurille on tyypillistä pitää laskentatoimen järjestelmät sekä toimintatavat verrattain yksinkertaisina. Lisäksi kyseiselle kulttuurille tyypillisistä ominaisuuksista voidaan nostaa esiin mm. laskentatoimen henkilöiden suorasukaisuus, vain relevantin informaation käsittely sekä tarpeettoman monimutkaisuuden välttämisen. (Granlund & Lukka, 1998, 202)

Suomalaisen käyttäytymisen ja kommunikaation perusta on luottamus toiseen osapuoleen. Luottamus on niin luontainen ominaisuus suomalaisille, että mikä tahansa loukkaus sitä kohtaan johtaa ongelmien syntymiseen. Osittain luottamuksesta johtuen suomalaisia voidaan pitää innokkaina tehtävien delegoijina. Lisäksi suomalaisia voidaan pitää täsmällisinä sekä tarkkoina. Suomalaisissa organisaatioissa organisaatioiden sisäiset hierarkkiset sekä toiminnalliset rajat ovat tyypillisesti matalat. (Granlund & Lukka, 1998, 191, 193, 203-204). Matalan organisaation voidaan katsoa johtavan tehokkaaseen operationaaliseen toimintaan, jossa jokaisella organisaation jäsenellä on vastuu omasta toiminnastaan.

### **3.1.3 Kansallisiin kulttuuristereotypioihin liittyviä varauksia**

Kansallinen kulttuuri ei ole käsitteenä kuitenkaan ongelmaton. Kansallisen kulttuurin määrittäminen sekä käyttäminen tiettyä ilmiötä selittävänä tekijänä on havaittu olevan kyseenalaista. Onko ylipäänsä edes olemassa tiettyä yhtenäistä kansallista kulttuuria, joka voidaan rajoittaa käsittämään vain tiettyjä kansakuntia tai valtioita? Vai onko kulttuuri sidoksissa enemmän etnisten, valtioiden sisäisten, ihmisryhmien käyttäytymiseen kuin kansallisiin rajoihin? Toisin sanottuna voidaanko tietyn ihmisryhmän käyttäytymisestä ja arvoista luoda yleisiä stereotypioita, jotka kattavat myös muun populaation? (McSweeney, 2002; Myers & Tan, 2002; Baskerville, 2003)

Erityisesti Hofsteden (1980) esittämä kansallisten kulttuurien dimensioiden kategorisointi sekä kansallisten kulttuurien maakohtainen jaottelu on saanut osakseen kritiikkiä. Hofsteden (1980) esittämää kansallisen kulttuurin suoraa ja jopa absoluuttista kausaliteettia organisaation työhön liittyviin arvoihin ei ole pystytty todistamaan tieteellisesti (McSweeney, 2002; Myers & Tan, 2002). Hofsteden (1980) tutkimus ei myöskään ota huomioon kulttuurin monimuotoisuutta; valtiot ovat dynaamisia ja niiden populaatio sekä etninen rakenne muuttuvat jatkuvasti (Myers & Tan, 2002; Baskerville, 2003). Kulttuuri on implisiittistä, eikä sitä voida kategorisoida tietyn populaation pienen otoksen käyttäytymistä havainnoimalla maakohtaisiksi yleispäteviksi totuuksiksi (McSweeney, 2002).

Sen sijaan, että kansallista kulttuuria pidetään yleispätevänä yksilöiden käyttäytymistä selittävänä tekijänä, tulee yksilöiden käyttäytymistä tutkittaessa kiinnittää huomiota teorioihin, jotka huomioivat myös ei-kansallisia vaikutteita, valtarakenteen merkitystä, muutoksen merkitystä sekä yleisesti tilanteiden monimuotoisuutta sekä monimutkaisuutta (McSweeney, 2002, 112-113).

### **3.2 Laskentatoimen muutosta edistävät voimat**

Useat tutkimukset ovat analysoineet laskentatoimen muutokseen vaikuttavia tekijöitä sekä tutkineet kuinka erilaiset tekijät ovat keskenään vuorovaikutuksessa tilanteissa, jotka joko johtavat onnistuneeseen tai epäonnistuneeseen muutokseen (Kasurinen, 2002, 324).

Innes ja Mitchell (1990) tutkivat field study –menetelmällä johdon laskentatoimen muutosta elektroniikkasektorilla. Muutosprosessiin vaikuttavat tekijät voidaan jaotella kolmeen kategoriaan perustuen niiden luonteen sekä ajoituksen vaikutukseen muutosprosessiin. Ensimmäisen kategorian tekijät liittyvät muutokseen yleisellä tasolla. Nämä tekijät motivoivat muutoksen toteuttamiseen ja niitä kutsutaan nimellä Motivaattorit (motivators). Toinen kategoria sisältää muutoksen Katalyytit (catalysts). Tämän kategorian tekijät voidaan liittää suoran muutokseen sekä muutoksen ajoittumisajankohtaan. Kolmas kategoria on muutoksen Fasilitaattorit (facilitators) eli tekijät, jotka ovat välttämättömiä muutoksen toteutumiselle mutta eivät yksinään riitä perustelemaan tai aloittamaan muutosta. Johdon laskentatoimen muutos tapahtuu näiden kolmen tekijän yhteisvaikutuksesta. Motivaattorit ja katalyytit toimivat muutoksen aloittajina mutta eivät



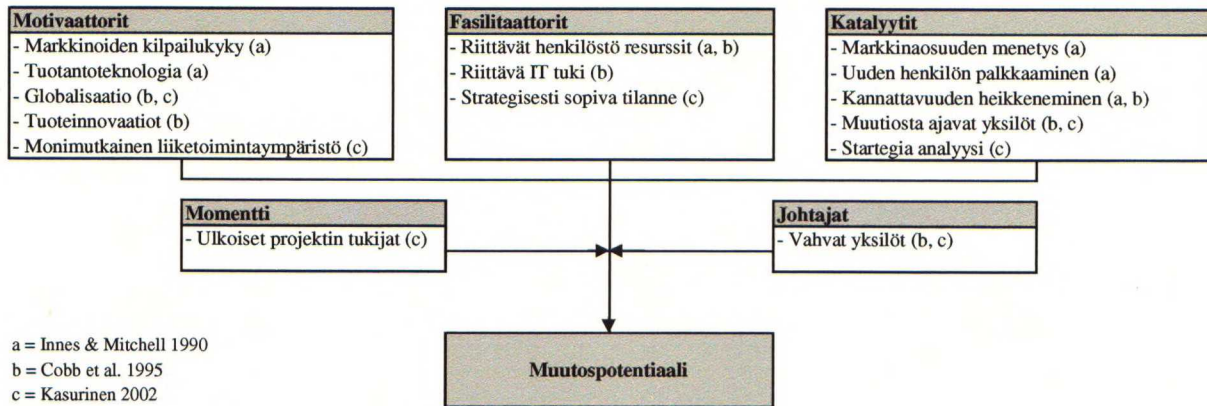
voi toimia tehokkaasti ilman, että sopivat fasilitaattorit eli olosuhteet ja resurssit ovat olemassa. (Innes & Mitchell, 1990, 12-13)

Cobb, Helliär ja Innes (1995) tutkivat johdon laskentatoimen muutosta suuressa monikansallisessa pankissa käyttäen apuna Innesin ja Mitchellin (1990) kehittämää mallia. Organisaation ulkopuoliset ympäristölliset tekijät ovat tutkimuksen mukaan muutoksen pääasiallinen motiivi. Organisaation sisäisten yksilöiden rooli on kuitenkin myös erityisen tärkeä muutosprosessin läpiviennissä. Yllä mainitut tekijät voidaan osittain kategorioida Innesin ja Mitchellin (1990) mallin mukaisiin tekijöihin eli motivaattoreihin, katalyytteihin ja fasilitaattoreihin. Innesin ja Mitchellin (1990) kehittämä malli sisältää kuitenkin joitakin puutteita. Malli ei huomioi muutosta estäviä voimia (barriers to change). Toinen puute mallissa on, että se ei ota huomioon riittävästi organisaation yksilöiden vaikutusta muutosprosessiin. Yksilöillä on tärkeä kaksoisrooli muutosprosessissa toisaalta katalyytteina ja toisaalta johtajina. Ilman yksilöiden johtajan roolia, muutosprosessi saattaa pysähtyä muutosta estäviin voimiin (barriers to change). Lisäksi muutosprosessiin vaikuttaa organisaatiossa vallitseva jatkuvan muutoksen oletus eli momentti (momentum). Riittävä muutoksen momentti vaaditaan ylläpitämään muutoksen toteutumista. (Cobb et al. 1995, 171-173). Yllä mainittujen perusteluiden johdosta Cobb et al. (1995) lisäsivät malliin muutosprosessiin vaikuttaviksi tekijöiksi Johtajat (leaders) ja Momentin (momentum).

Kasurinen (2000) tutki Balanced scorecard implementointia monikansallisessa Suomessa toimivassa yrityksessä. Tutkimus perustui Innesin ja Mitchellin (1990) aikanaan kehittämään ja Cobbin et al. (1995) edelleen muokkaamaan malliin. Motivaattorit, katalyytit, fasilitaattorit, johtajat ja muutoksen momentti määritellään tutkimuksessa muutosta edistäviksi voimiksi (Kasurinen, 2002, 335). Yllä mainituissa tutkimuksissa havaitut esimerkit muutosta edistävästä voimista on merkitty Kuvioon 3<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Huomionarvoista on, että muutosta edistävät voimat ovat hyvin tapausidonnaisia. Esimerkkeiksi on kuitenkin pyritty valitsemaan tutkimusten yleistettävimpiä löydöksiä. Lisäksi eri tutkimusten tuloksia on pyritty muotoilemaan yhdenmukaisiksi kuitenkin muuttamatta tulosten sisältöä.



**Kuvio 3.** Muutosta edistävät voimat



## 4. LASKENTATOIMEN MUUTOSTA VASTUSTAVAT VOIMAT

### 4.1 Laskentatoimen muutosta vastustavien voimien kategoriointi

Cobbin et al. (1995) muokkaama laskentatoimen muutosprosessin teoreettinen kehikko yhdistää muutosprosessia edistävät voimat. Muutosta estäviä voimia eivät Cobb et al. (1995) kuitenkaan ole eritelleet tarkemmin alakategorioihin. (Kasurinen, 2002, 336-337). Joissakin aikaisemmissa muutosprosessia käsittelevissä tutkimuksissa on kuitenkin esitetty potentiaalisia muutosvastarinnan tekijöitä, joita Kasurinen (2002) on käyttänyt apunaan kategorioidessaan muutosta vastustavia voimia (esim. Argyris & Kaplan, 1994; Strebel, 1996; Markus & Pfeffer, 1983; Roberts & Silvester, 1996; Brooks & Bate, 1994; Shields, 1995; Scapens & Roberts, 1993). Muutosta estävät voimat voidaan jakaa kolmeen kategoriaan (Kasurinen, 2002, 337-338):

1. *Hämmäntävät tekijät (confusers)*

Esimerkkejä: Epävarmuus liittyen projektin tulevaisuuteen, projektiin osallistuvien erilaiset tavoitteet sekä erilaiset näkökulmat.

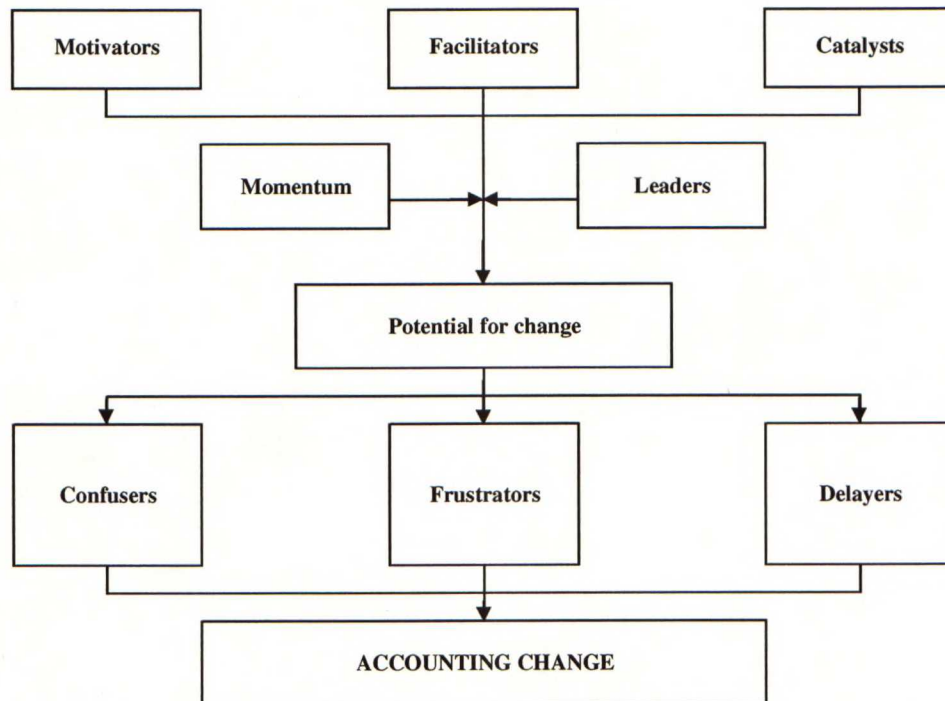
2. *Viivästyttävät tekijät (delayers)*

Esimerkkejä: Tarkkojen strategioiden puute, riittämättömät informaationsysteemit

3. *Turhauttavat tekijät (frustrators) : Muutosyrityksiä tukahduttavat tekijät*

Esimerkkejä: Vallitseva organisaatiokulttuuri, olemassa olevat raportointijärjestelmät

Kuviossa 4 on esitetty kokonaisuudessaan Kasurisen (2002) muokkaama laskentatoimen muutoksen malli, joka perustuu Innesin ja Mitchellin (1990) luomaan ja Cobbin et al. (1995) muokkaamaan malliin. Malli tarjoaa potentiaalisesti hyödyllisen tavan analysoida muutoksen sisältöä. Analysoimalla mallissa esitettyjä muutosta edistäviä sekä vastustavia voimia, voidaan joitakin muutosprosessin ongelmia ehkäistä. (Kasurinen, 2002, 338-339)



**Kuvio 4.** Revised accounting change model (Kasurinen, 2002, 338)

## 4.2 Potentiaalisia laskentatoimen muutoksen esteitä

Perustuen aiempiin laskentatoimen muutosta ja muutoksen resistanssia käsittelevien tutkimusten tuloksiin, voidaan muutosta vastustavat voimat jakaa neljään kategoriaan: confusers, frustrators, delayers sekä institutional factors.

### 4.2.1 Hämmäntävät tekijät

Organisaation eri sidosryhmillä on erilaiset käsitykset muutoksesta. Näkemyserot johdon ja työntekijöiden välillä aiheuttavat vaikeuksia sekä hämmennystä muutosprosesseissa. Molemmat osapuolet ymmärtävät, että visio sekä johtajuus ovat välttämättömiä muutoksen onnistumiselle. Kuitenkaan monet johtajat eivät ymmärrä, kuinka työntekijät sitoutuvat muutokseen. Korkein johto näkee muutoksen usein mahdollisuutena vahvistaa liiketoimintaa mukauttamalla operaatioita strategian mukaiseksi tai mahdollisuudeksi ottaa uusia ammatillisia haasteita. Useat työntekijät sen sijaan eivät kaipaa muutosta vallitseviin toimintatapoihin; muutos häiritsee työntekoa sekä horjuttaa vallitsevien käytäntöjen



tasapainoa. Jotta muutokseen liittyvä epävarmuus poistuisi, tulee johdon perustella työntekijöille muutoksella saavutettavat hyödyt työntekijän näkökulmasta. Työntekijöillä ja organisaatioilla on molemminpuolisia velvoitteita, jotka määrittävät työntekijöiden suhteet organisaatioon. Muutosprosesseissa nämä suhteet yleensä muuttuvat. Ellei johto luo muuttuneiden suhteiden tilalle uusia vastaavia suhteita ja suostuttele työntekijöitä hyväksymään niitä, ei johto voi olettaa työntekijöiden täysin hyväksyvän muutoksia. (Strebel, 1996, 86-87)

Epäselvyydet muutosprosessin todellisissa tavoitteissa sekä muutoksen toteuttajista aiheuttavat muutosvastarintaa. Yleisesti epäselvyys liittyen muutosprojektiin sekä projektin tulevaan rooliin organisaatiossa aiheuttaa hämmennystä. Myös prosessiin osallistuvien erilaiset tavoitteet lisäävät osaltaan epäselvyyttä liittyen muutokseen sekä aiheuttavat täten muutosvastaisuutta. (Kasurinen, 2002, 337)

Puutteet muutosprosessin tavoitteiden kommunikoinnissa organisaation eri tasoille johtavat epäselvyyksiin muutoksen tavoitteista. Tämä puolestaan johtaa yleiseen muutosvastaisuuteen organisaation jäsenten keskuudessa. Erityisesti johdon muutosvastaisuus aiheuttaa vaikeuksia muutoksen implementoinnin onnistumiseen. Johdon vastustus estää muutoksen tavoitteiden kommunikoinnin organisaation alempien tasojen työntekijöille. Lisäksi johdon muutosvastaisuus tarttuu myös helposti työntekijöihin. (Major & Hopper, 2005, 221-223). Johto voi toimia ns. portinvartijana muutokselle ja erityisesti muutoksen tavoitteiden kommunikoinnille. (Major & Hopper, 2005, 226)

Muutosvastaisuutta saattavat aiheuttaa puutteelliset koulutus- ja tukiprosessit sekä puutteellinen organisaation jäsenten sitouttamisprosessi. Koulutusprosessissa organisaation jäsenille kerrotaan kuinka uusi implementoitava järjestelmä hyödyttää organisaatiota. Tukiprosessissa muutokselle pyritään saamaan johdon tai muiden asianomaisten tuki. Sitouttamisprosessissa pyritään ylittämään yksilöiden epäilykset sekä organisaatiossa vallitsevat nykyistä toimintaa puolustustavat muutoksen esteet. (Argyris & Kaplan, 1994, 85-91). Toisin sanottuna yksilöitä pyritään motivoimaan toteuttamaan suunnitellut muutokset (Kasurinen, 2002, 325).

#### **4.2.2 Viivästyttävät tekijät**

Johdon laskentatoimen järjestelmän onnistuneeseen implementointiin vaikuttavat organisatoriset sekä behavioristiset implementointitekijät. Tähän kategoriaan voidaan lukea ylimmän johdon tuki, yhteys liiketoimintastrategiaan, yhteys tulosarviointiin sekä palkitsemiseen, koulutus sekä riittävät resurssit. Tekniset implementointitekijät, kuten ulkopuoliset konsultit ja customoidut tietojärjestelmät, eivät sen sijaan vaikuta olennaisesti järjestelmän implementoinnin onnistumiseen. (Shields, 1995). Yllämainittujen tekijöiden puuttuminen aiheuttaa vastaavasti muutosvastaisuutta.

Yksiselitteisen implementointistrategian puute on yksi tärkeä tekijä, joka viivästyttää muutosprosessia. Toinen muutosta potentiaalisesti viivästyttävä tekijä on puutteelliset informaatiojärjestelmät liittyen konkreettisesti muutokseen ja sen implementointiin. Myös muutoksen ajankohta sekä tärkeys vaikuttavat implementointiprosessin mahdolliseen viivästyymiseen. Huomioitavaa kuitenkin on, että muutosta viivästyttävät tekijät ovat yleisesti ottaen hyvin tapauskohtaisia sekä luonteeltaan vain tilapäisiä. (Kasurinen, 2002, 337-338)

Yksilölliset tekijät nousevat muutosprosesseissa tärkeään asemaan ja ne tulee aina ottaa huomioon suunniteltaessa ja toteutettaessa laskentatoimen muutosprojekteja. Yksilöiden vallan sekä kontrollin tavoittelun organisaation jokaisella tasolla voidaan todeta aiheuttavan muutosvastaisuutta, joka voi ilmetä muutosprosessia viivästyttävänä voimana. (Granlund, 2001, 162). Organisaation henkilöiden negatiiviset asenteet muutosta kohtaan voivat viivästyttää muutosprosessia ja vaikeuttaa sen implementointia. Erityisesti keskeisessä asemassa olevat henkilöt voivat omalla vallan käytöllään kaataa koko muutosprosessin. Vastaavasti johdon tuen puuttuminen aiheuttaa vaikeuksia muutoksen läpiviennille. Myös organisaation työntekijöiden pelon lisääntyvästä työtaakasta on huomattu vaikuttavan muutosvastarinnan tasoon. (Granlund, 2001, 153)

#### **4.2.3 Turhauttavat tekijät**

Laskentatoimen- sekä kontrollijärjestelmien implementaation epäonnistuminen saattaa johtua organisaation sisäisen vallan jakautumisen, organisaatiokulttuurin sekä paradigman huomioon ottamisen laiminlyönnistä. Muutosvastaisuutta ilmenee etenkin, jos



implementoitava järjestelmä muuttaa vallitsevaa organisaation vallanjakoa tai organisaatiokulttuuria. Myös epäselvyys organisaation tavoitteista sekä tavoitteisiin pääsyyn käytettävästä teknologiasta aiheuttavat muutosvastaisuutta. Tavoitteiden ja teknologian poikkeavuus yleisesti organisaatiossa vallitsevista käytännöistä nostaa muutosvastarinnan todennäköisyyttä. Erityisesti teknologia, joka korostaa operaatioiden aiemmin organisaatiokulttuurissa korostumattomia puolia, kohtaa vastustusta. (Markus & Pfeffer, 1983, 210-215)

Resistanssi muutosprosesseja kohtaan saattaa aiheutua organisaation jäsenten vallan sekä hallinnan tavoittelusta. Erityisesti muutosvastaisuutta saattavat aiheuttaa muutokset, jotka muuttavat olemassa olevia valtarakenteita henkilökunnan keskuudessa. Vallassa olevat ovat yleisesti ottaen haluttomia luopumaan vallasta. Lisäksi pelko organisaation yksikön autonomian mahdollisesta vähenemisestä, tulevaisuuden työtehtävien muuttumisesta tai vähenemisestä aiheuttaa muutosvastaisuutta. (Major & Hopper, 2005, 224, 226). Myös organisaatioon kuuluvien henkilöiden usko muutoksen tarpeellisuuteen vaikuttaa implementointi prosessin vastustukseen. Yleisesti ottaen muutosvastaisuus lisääntyy organisaation jäsenten pitäessä muutosta vain tarpeettomana ja hämmentämänä harjoituksena. (Major & Hopper, 2005, 226)

Vaikeudet muutoksen implementointiprosessissa voivat liittyä myös organisaation rakenteellisiin tekijöihin. Rakenteelliset esteet ovat tyypillisesti aiemmin käytettyjä toiminnan ohjauksen menetelmiä, jotka ovat aiemmin olleet tehokkaita toiminnanohjausmenetelmiä. (Kasurinen, 2002, 325). Vuorovaikutuksen sekä toimintojen moninaisuuden lisääntyessä ajan mittaan, on näistä kuitenkin muodostunut muutoksen esteitä (Roberts & Silvester, 1996). Rakenteelliset esteet voivat olla joko konkreettisia, kuten olemassa oleva raportointijärjestelmä, tai abstrakteja, kuten organisaatiokulttuuri (Kasurinen, 2002, 325).

#### **4.3 Institutionaaliset tekijät**

Yllä kuvatuissa muutosta vastustavien voimien turhauttavat tekijät -kategoriassa on jo osittain sivuttu institutionaalisten tekijöiden, kuten vallitsevan organisaatorakenteen ja -kulttuurin, vaikutusta muutosprosessiin. Institutionaaliset tekijät ovat kuitenkin

huomattavasti moniulotteisempia. Ne ovat liian tärkeä muutosvastarinnan lähde jätettäväksi näin pienelle huomiolle. Jotta institutionaalisten tekijöiden aiheuttamaa muutosvastaisuutta sekä sen seuraamuksia voidaan analysoida, tulee institutionaalisuuden syvempi olemus tiedostaa. Alla on kuvattu organisaatioiden institutionaalisten rakenteiden syntyä, olemusta sekä vaikutusta muutosprosessiin tarkemmin perustuen aikaisempiin tutkimuksiin (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983; Burns & Scapens, 2000; Granlund, 2001).

Instituutiot<sup>3</sup>, jotka säätelevät ja hallitsevat organisaation toimintaa, voivat sekä muokata laskentatoimen käytäntöjä että tulla muokatuiksi laskentatoimen käytäntöjen toimesta. Instituutioita voidaan pitää pakottavina sekä sosiaalisesti yhtenäisinä ihmisten toimintaa ohjaamina tapoina, joka ovat muodostuneet vakiintuneista toimintamalleista. Instituutiot kuitenkin muuttuvat uusien toimintamallien rutinoituessa ihmisten yleisesti hyväksymiksi toimintatavoiksi. Instituutioiden ja toiminnan välillä vallitsee tietty duaalisuus. Toimintatavat muokkaavat toisaalta instituutioita ja toisaalta instituutiot muokkaavat sekä olemassa olevia että uusia implementoituja toimintatapoja. (Burns & Scapens, 2000, 5-6).

Organisaatioiden formaaleihin rakenteisiin ja toimintatapoihin vaikuttaa vahvasti yhteiskunnan sosiaaliset realiteetit. Useat organisaation sisäiset positiot, toimintatavat ja käytännöt ovat saaneet vahvoja vaikutteita mm. julkisesta mielipiteestä, eri sidosryhmien mielipiteistä, koulutusjärjestelmän tuottamasta tiedosta, sosiaalisesta arvostuksesta sekä vallitsevista laeista. Nämä elementit ovat vahvojen yhteiskunnassa vallitsevien instituutioiden ilmentymiä, eli myyttejä, jotka muokkaavat organisaatioiden toimintaa. Näillä myyteillä on kaksi tärkeää ominaisuutta. Myytit ovat järkiperaisiiä, persoonasta riippumattomia, ohjeita, jotka määrittävät kuinka tietyissä tilanteissa tulee toimia. Toisaalta myytit ovat vallitsevia itsestäänselvyksiä, joita ei kyseenalaisteta. Monet formaalien rakenteiden elementit ovat vahvasti institutionalisoituja ja toimivat täten myyttien tapaan. Näiden instituutioiden vaikutus organisaatioihin ja organisatorisiin tilanteisiin on suuri. Ne määrittävät organisaatioissa implementoitavia uusia muutoksia. Ne ohjaavat ja vaativat muutosprosesseissa osallisena olevia toimimaan vallitsevien myyttien mukaisesti. (Meyer & Rowan, 1977, 343-344, 359-360)

---

<sup>3</sup> Instituutio-sanalle ei ole olemassa universaalia määritelmää, mutta tämän tutkimuksen tarkoittamassa mielessä sen voidaan sanoa tarkoittavan jonkin ihmisryhmän yleisesti tiedostettua ja jatkuvaa tapaa ajatella, käyttäytyä tai toimia (Hamilton, 1932, 84).



#### 4.3.1 Institutionaalisen muutoksen lähteet

Institutionaalinen näkökulma, joka on vahvasti liitetty Meyerin et al. tutkimuksiin, korostaa myyttien ja muodollisuuksien tärkeyttä, mutta ei ota kantaa siihen, kuinka kyseiset ilmiöt syntyvät ja kenen intressejä ne todellisuudessa ajavat. Institutionaalisen isomorfian<sup>4</sup> tarkastelu tuo näkökulmaa institutionaalisen muutoksen lähteiden tarkasteluun. (DiMaggio & Powell, 1983, 157). Institutionaalinen isomorfia -käsite on hyödyllinen apuväline tarkasteltaessa organisaatioiden sisäistä politiikkaa sekä sisäisiä muodollisuuksia. Institutionaalisen isomorfisen muutoksen lähteet voidaan jakaa kolmeen kategoriaan. Vaikka nämä kategoriat saattavat sekoittua empiirisessä ympäristössä, juontavat ne juurensa erilaisista olosuhteista ja voivat täten johtaa institutionaalisen muutoksen erilaisiin tulemiin. (DiMaggio & Powell, 1983, 150)

##### 1. Pakottava isomorfia (*Coercive isomorphism*)

Pakottava isomorfia on seurausta sekä formaalista että epäformaalista paineesta organisaatiota kohtaa. Painetta institutionaaliselle muutokselle voivat luoda muut organisaatiot, joista kyseinen organisaatio on riippuvainen. Myös yhteiskunnan kulttuuriset odotukset aiheuttavat kyseistä painetta. Joissakin yhteyksissä organisatorinen muutos voi myös olla seurausta pakottavan lainsäädännön muutoksesta. (DiMaggio & Powell, 1983, 150-151)

##### 2. Jäljittelevä isomorfia (*Mimetic isomorphism*)

Epävarmuus käytettävistä teknologioista, tavoitteista ja toimintaympäristöstä tai muut vastaavanlaiset ongelmatilanteet ajavat organisaatioita jäljittelemään toimintaansa muiden organisaatioiden mukaan. (DiMaggio & Powell, 1983, 151-152)

##### 3. Normatiivinen isomorfia (*Normative isomorphism*)

Normatiivinen isomorfia voidaan yhdistää professionaalisuuteen. Professionaalisuuden voidaan käsittää olevan tiettyyn ammatilliseen ryhmään kuuluvien henkilöiden kamppailua määrittää omat työskentelyolosuhteensa ja työskentelymetodinsa, yleisesti hyväksytty kontrollointi asemansa sekä vakiinnuttaa ammatillinen autonomiansa. (DiMaggio & Powell, 1983, 152)

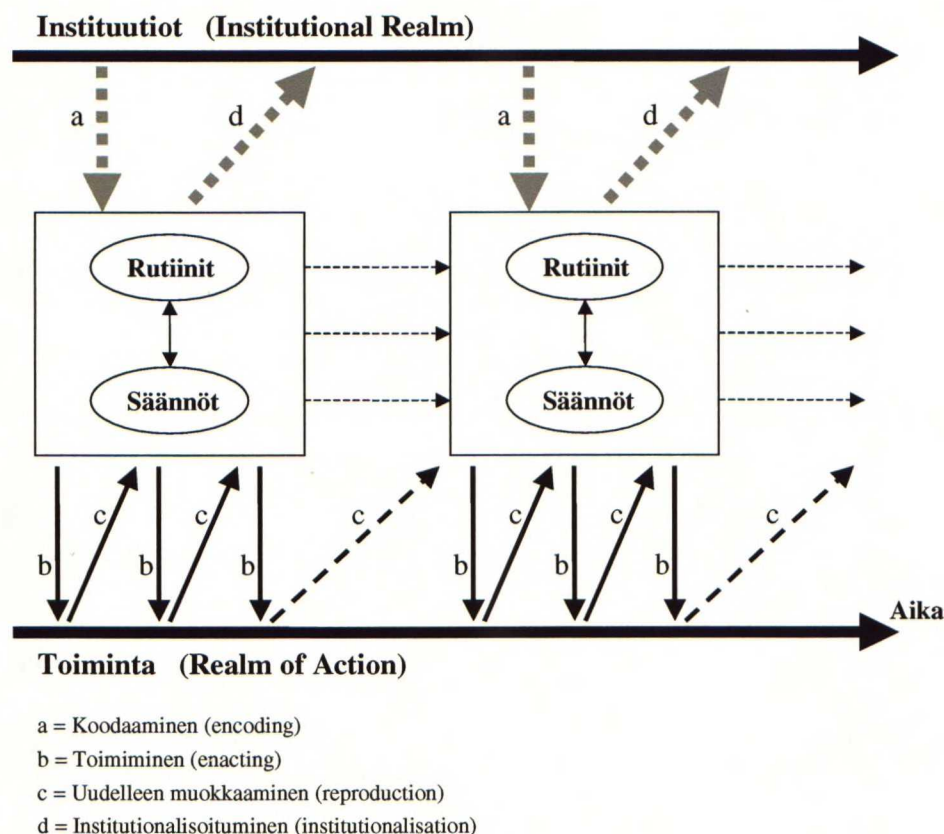
---

<sup>4</sup> Isomorfia on pakottava prosessi, jossa yksi populaatioyksikkö alkaa mukailemaan muita saman populaation yksiköitä, jotka kohtaavat samankaltaiset ympäristöolosuhteet (Hawley, 1968).

Muutosvastarinnan tasoon vaikuttavat muutoksen lähteet. Muutosvastustus riippuu olennaisesti nousevatko muutoksen katalyytit organisaation sisältä vai onko muutos pakotettu organisaation ulkopuolelta. (Brooks & Bate, 1994)

#### 4.3.2 Institutionaalinen muutosprosessi

Burns ja Scapens (2000) ovat kehittäneet institutionalisoitumisprosessin teoreettisen viitekehyksen, jonka avulla institutionaalista muutosta voidaan tarkastella. Tämä teoreettinen viitekehys perustuu Barleyn ja Tolbertin (1997) rakentamaan malliin. Teoreettisen viitekehyksen tarkoituksena on kuvata analyttisiä konsepteja, joita voidaan käyttää johdon laskentatoimen selittävässä tutkimuksissa (Burns & Scapens, 2000, 9). Institutionalisoitumisprosessin teoreettinen viitekehys on esitetty Kuviossa 5.



**Kuvio 5.** Institutionalisoitumisprosessi (Burns & Scapens, 2000, 9)



Organisaatiossa vallitsevia yleisiä toimintatapoja voidaan kutsua rutiineiksi. Rutiinit ovat tietyn ihmisryhmän yleisesti toteuttamia ajatus- ja toimintamalleja. Säännöt puolestaan ovat organisaatiossa vakiintuneita ja hyväksyttyjä käyttäytymismalleja. Toisin sanottuna sääntöjen voidaan sanoa olevan virallisesti tunnustettuja malleja siitä, kuinka asiat tulee organisaatiossa tehdä. (Burns & Scapens, 2000, 6). Säännöt ovat välttämättömiä toiminnan koordinoimisessa sekä henkilöiden toiminnan johdonmukaistamisessa (Scapens, 1994). Noudattamalla jatkuvasti tiettyjä sääntöjä, organisaation henkilöiden käyttäytyminen voi tulla ”ohjelmoiduksi” eli yhä etenevässä määrin perustuvaksi hiljaiseen tietoon, jota henkilö hankkii päivittäin tarkkailemalla organisaation henkilöiden käyttäytymistä. Tällaista ”ohjelmoitua” käytöstä voidaan kutsua rutiiniksi. Säännöt muuttuvat yllä kuvatussa prosessissa rutiineiksi, kun ihmisryhmä implementoi säännöt osaksi toimintaansa sekä alkaa noudattaa sääntöjä yleisesti hyväksytyllä tavalla. Tätä prosessia voidaan kutsua rutinisoitumiseksi. Uusien sääntöjen implementoinnissa sääntöjä voidaan muuttaa tahallisesti tai ne voivat muuttua tiedostamatta. Tahalliset muutokset johtuvat organisaation sisäisestä muutosvastaisuudesta. Tiedostamattomiin muutoksiin syy on yleensä sääntöjen tahaton väärintulkitseminen. Sääntöjen vääristymistä seuraa kuitenkin uusien, ei tarkoitettujen, rutiinien syntyminen. Organisaatiossa voidaan kuitenkin päättää syntyneiden rutiinien virallistaminen säännöiksi. Tällöin rutiineista syntyy sääntöjä. Rutiineilla ja säännöillä on siis kaksisuuntainen yhteys. (Burns & Scapens, 2000, 6-7)

Instituutiot ovat rakenteellisia ominaisuuksia, jotka määrittävät sosiaalisten ihmisryhmien keskinäiset suhteet sekä tavat toimia. Instituutiot muokkaavat sosiaalisen ryhmän käyttäytymismalleja (rutiineja) ja ryhmään kuuluvat henkilöt pitävät näitä käyttäytymismalleja itsestään selvinä tapoina toimia. (Burns & Scapens, 2000, 8). Kuviossa 5 on esitetty Burns ja Scapensin (2000) esittämä institutionalisoitumisprosessi. Tässä prosessissa institutionalisoituneet toimintaperiaatteet, jotka ilmenevät vallitsevissa rutiineissa, muokkaavat uusia implementoitavia sääntöjä (nuoli a). Implementoidut säännöt johtavat organisaation jäseniä toimimaan uudella, rutiineista mahdollisesti poikkeavalla tavalla (nuoli b). Mikäli uudet säännöt poikkeavat vallitsevista säännöistä sekä rutiineista, ja toimijoilla on riittävää valtaa vastustaa muutosta, saattaa organisaatiossa syntyä aitoa muutosvastarintaa. Toimijoiden toimiessa uusien sääntöjen mukaisesti, he samalla muokkaavat uusia sääntöjä organisaatioon sopiviksi joko tiedostetusti tai tiedostamattaan (nuoli c). Uudet syntyneet rutiinit ja säännöt institutionalisoituvat ajan mittaan, mikäli

organisaation jäsenet hyväksyvät ne ja alkavat kollektiivisesti noudattamaan niitä (nuoli d). Lopulta uudet säännöt ja kehittyneet rutiinit institutionalisoituvat ja niistä tulee itsestään selvä tapa toimia. (Burns & Scapens, 2000, 10-11)

#### **4.3.3 Institutionaalinen muutosvastarinta**

Instituutioita on aina olemassa organisaatioissa. Tästä seuraa, että instituutiot tulevat aina vaikuttamaan muutosprosesseihin. (Bhaskar, 1989). On huomattavasti helpompaa implementoida muutoksia, jotka eivät uhmaa vallitsevia instituutioita eivätkä rutiineja, eli muutoksia, jotka eivät muuta olemassa olevia tapoja ajatella tai käyttäytyä. Muutos, joka vaatii vallitsevien instituutioiden sekä rutiinien muutosta, on sitä vastoin huomattavasti haastavampi implementoida. (Burns & Scapens, 2000, 16-17)

Organisaation eri tasoilla saattaa olla riittävää valtaa vastustaa muutosta. Muutosta vastustava valta voi olla syöpynyt institutionalisoituneisiin rutiineihin, joiden suunniteltu muutos aiheuttaa muutosvastarintaa. Muutosta vastustava valta saattaa myös rajoittaa muutoksen implementointia. Tällöin muutos toteutuu vain osittaisena. Vallitsevat rutiinit rajoittavat muutosta ja seurauksena on vain muodollinen muutos. (Burns & Scapens, 2000, 23). Muutosta vastustavat voimat voidaan jakaa seuraaviin yleisiin kategorioihin:

1. Kilpailevista intresseistä johtuva virallinen ja avoin muutosvastaisuus
2. Puutteita kyvykkyydessä (tietotaito ja kokemus) selviytyä muutoksesta
3. Uskollisuus vakiintuneita ajatus- ja käyttäytymismalleja kohtaan (ilmentyy vallitsevissa rutiineissa ja instituutioissa)

(Burns & Scapens, 2000, 16-17)

Granlund (2001, 153-155) löysi tutkimuksessaan vastaavasti institutionaalista muutosvastarintaa. Vallitseva yrityskulttuuri sekä yleiset organisaation rutinisoituneet käytännöt aiheuttavat muutosresistanssia. Myös organisaation henkilöiden aiempien työtehtävien soveltumattomuus muutosprosessin jälkeiseen tilanteeseen ilman uudelleen määrittelyä vaikeuttaa muutoksen implementointia. Lisäksi muutosprosessin legitimoinnin epäonnistuminen aiheuttaa muutosvastarintaa organisaatiossa. (Granlund, 2001, 153-155)



#### **4.3.4 Institutionaaliseen teoriaan liittyviä varauksia**

Edellä esitetty kuvaus institutionaalisuudesta sekä institutionaalisesta muutosvastarinnasta perustuu vahvasti Burns ja Scapensin ajatusmaailmaan. Institutionaalisuus käsitteenä ei kuitenkaan ole uusi. Sitä on tutkittu useissa sosiologiaa sekä organisaatorakenteita käsittelevissä artikkeleissa jo 1960 ja 1970 luvuilla (katso Thompson, 1967; Ellul, 1964; Bell, 1973). Burns ja Scapens ovat kuitenkin ensimmäisten joukossa, jotka ovat soveltaneet institutionaalista teoriaa johdon laskentatoimen muutoksen tutkimiseen (katso myös Miller, 1994; Walker, 1998; Scapens, 1994; Carruthers, 1995). Burns ja Scapens ovat rakentaneet ajatusmaailmaansa lähtien liikkeelle Giddensin (1979, 1984) structuration-teoriasta (katso myös Macintosh & Scapens, 1990). Institutionaalisuuden juuret ovat siis syvällä sosiologisessa kirjallisuudessa, mutta johdon laskentatoimen muutoksen tutkimuksessa institutionaalisuus on vasta lapsen kengissä.

Institutionaalisen teorian käyttäminen johdon laskentatoimeen liittyvissä tutkimuksissa on saanut osakseen myös kritiikkiä. Boland (1993) kritisoi artikkelissaan Macintoshin ja Scapensin (1990) tutkimusta, jossa tutkijat tarkastelevat johdon laskentatoimea Giddensin (1979, 1984) structuration-teorian näkökulmasta laajentamalla johdon laskentatoimen sisältämään myös sosiaalisia ja poliittisia ulottuvuuksia (*tosin sanottuna instituutioita*). Yksilöillä ei välttämättä ole samoja tarkoituksia, aikomuksia, arvoja, perusteita tai tulkintoja. Tästä johtuen näillä tekijöillä ei voida selittää yksilöiden yhtenäistä käyttäytymistä eikä näistä voi syntyä yhteisiä instituutioita. (Boland, 1996, 692). Samaan sosiaaliseen järjestelmään kuuluvien yksilöiden ei voida olettaa omaavan yhteisiä käsityksiä, tarkoituksia tai arvoja, jotka vaikuttaisivat yksilöiden käyttäytymiseen (Boland, 1996, 696). Toisin sanottuna, institutionaaliset tekijät eivät siis voi olla syynä kollektiivisen muutosvastaisuuteen tämän tulkinnan mukaan.

#### **4.4 Yhteenveto potentiaalisista muutosta vastustavista voimista**

Kuten muutosvastarintaa käsittelevät aiemmat tutkimukset selvästi indikoivat, organisaatiot saattavat kohdata potentiaalisesti suuren valikoiman muutosta vastustavia voimia implementoidessaan uusia laskentatoimen käytäntöjä (Kasurinen, 2002, 326). Yhä etenevässä määrin lisääntyvä organisaation toimintojen toisistaan riippuvuus sekä monimuotoisuus näyttävät entisestään lisäävän potentiaalisia implementointiongelmia

(Roberts & Silvester, 1996). Yhteenveto yllä kuvatuista aiempien muutosvastarintaa tutkineiden tutkimusten tuloksista on esitetty Kuviossa 6. Muutosvastarinnan esteet on jaettu taulukossa Kasurisen (2002, 336-339) kehittämiin muutoksen esteiden kategorioihin eli muutosta viivästyttäviin tekijöihin, hämmennystä aikaansaaviin tekijöihin sekä turhautumista aikaansaaviin tekijöihin. Turhauttavien tekijöiden kategoria sisältää lähtökohtaisesti nimenomaan institutionaalisia muutosta vastustavia tekijöitä. Kategorian nimeä onkin täydennetty lisäämällä siihen myös institutionaaliset tekijät, jotta muutosta vastustavien tekijöiden olemus tulisi selvemmin esille.

<b>Hämmäntävät tekijät</b>	
Strebel 1996	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Erilaiset näkemyserot liittyen muutokseen</li> </ul>
Kasurinen 2002	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Epäselvyys muutoksen tavoitteista</li> <li>• Epäselvyys muutosprojektin tulevaisuudesta</li> </ul>
Major & Hopper 2005	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tavoitteiden puutteellinen kommunikointi organisaation eri tasoille</li> <li>• Johdon negatiivinen asenne muutokseen heijastuu kaikille organisaatiotasolle</li> </ul>
Argyris & Kaplan 1994	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Puutteellinen koulutus ja tukiprosessi</li> <li>• Puutteellinen sitouttamisprosessi</li> </ul>

<b>Viivästyttävät tekijät</b>	
Shields 1995	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organisatoriset ja behavioristiset implementointitekijät (mm. ylimmän johdon tuen, koulutuksen, resurssien jne. puute)</li> </ul>
Kasurinen 2002	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yksiselitteisen implementointistrategian puute</li> <li>• Epäsuotuisa muutoksen ajankohta</li> <li>• Puutteelliset informaatiojärjestelmät</li> </ul>
Granlund 2001	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yksilölliset tekijät (yksilön vallan käyttö, negatiiviset asenteet, pelko lisääntyvästä työtaakasta)</li> </ul>



Turhauttavat / Institutionaaliset tekijät	
Markus & Pfeffer 1983	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vallitseva organisaatiokulttuuri</li> <li>• Vallitsevat valtarakenteet</li> <li>• Ei yksimielisyyttä tavoitteista</li> </ul>
Major & Hopper 2005	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vallitsevat valtarakenteet</li> </ul>
Kasurinen 2002	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nykyiset toiminnanohjausmenetelmät</li> <li>• Nykyinen organisaatiokulttuuri</li> </ul>
Roberts & Silvester 1996	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vallitsevat organisatoriset rakenteet</li> </ul>
Burns & Scapens 2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kilpailevat intressit</li> <li>• Kyvykkyyden puute selviytyä muutoksesta</li> <li>• Uskollisuus vakiintuneita ajatus- ja käyttäytymismalleja kohtaan</li> <li>• Valta organisaation eri tasoilla</li> </ul>
Granlund 2001	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vallitseva yrityskulttuuri</li> <li>• Organisaation rutinisoituneet käytännöt</li> <li>• Muutoksesta johtuva tarve vakiintuneiden työtehtävien muutokseen</li> <li>• Muutosprosessin legitimoinnin epäonnistuminen</li> </ul>

**Kuvio 6.** Yhteenveto potentiaalisista muutosta vastustavista voimista

## 5. TUTKIMUSMETODI JA -AINEISTO

### 5.1 Tutkimuksen metodologia ja metodi

Viimeisten vuosikymmenten aikana kenttätutkimus on yleistynyt huomattavasti johdon laskentatoimea käsittelevissä tutkimuksissa. Yleistymisen pääasiallisena motiivina on ollut pyrkimys tarjota monipuolisia kuvauksia laskentatoimesta sekä luoda syvempää ymmärrystä siitä sen todellisessa organisatorisessa ympäristössä. (Ahrens & Dent, 1998, 1). Kenttätutkimus viittaa sosiaalisten käyttäytymistapojen tutkimukseen niiden todellisessa ympäristössä. Ympäristö voi olla joko yksittäinen organisaatio tai laajempi useamman organisaation kattava otos (Ryan, Scapens & Theobald, 1992, 113). Case- ja kenttätutkimuksen erottelu onkin usein tarpeetonta (Kasanen & Lukka, 1995, 357).

Aiempi johdon laskentatoimen tutkimus on keskittynyt pääasiassa normatiivisiin teorioihin. Normatiivinen tutkimus pyrkii ohjeistamaan toimintaa eli määrittämään, miten asioiden pitäisi olla. Laskentatoimen tutkimuksen nykysuuntaus on puolestaan keskittynyt enemmän empiiriseen tutkimusaineistoon nojaavaan positiiviseen tutkimukseen. Positiivinen tutkimus pyrkii selittämään sekä ennustamaan tutkimuskohteen käyttäytymistä sen todellisessa ympäristössä. Positiivinen tutkimus ei siis suoraan ohjeista toimintaa. Se auttaa päätöksentekijää ymmärtämään päätökseen liittyviä muuttujia sekä niiden muodostavaa todellisuutta. Normatiivisen ja positiivisen tutkimuksen perus oletus on päätöksentekijän rationaalisuus sekä hyödyn maksimointi. Johtuen pitkälti tästä oletuksesta, tutkimussuuntaukset eivät ole onnistuneet luotettavasti selittämään laskentatoimen todellisuutta organisaation yksilö- tai ryhmätasolla. Normatiivisen ja positiivisen laskentatoimen tutkimuksen pohjalta voidaan kehittää abstrakteja selitysmalleja, jotka ovat hyödyllisiä lähinnä hypoteesien testaamisessa sekä ennustamisessa. Nämä selitysmallit eivät yleisesti pysty kuitenkaan selittämään hypoteesien taustalla vaikuttavaa realiteettia. (Scapens, 1990, 259-264).

Edellä mainitut syyt ovat johtaneet sosiaalisen teorian varaan rakentuvan case-tutkimuksen yleistymiseen laskentatoimen tutkimuksessa. Case-metodi auttaa ymmärtämään laskentatoimea sen todellisessa ympäristössä. Sen avulla voidaan pyrkiä hahmottamaan organisaation todellisia käytäntöjä, jotka yleensä poikkeavat johdon tavoittelemasta tilasta.



(Scapens, 1990, 264). Sosiaalisen teorian näkökulmasta katsottuna laskentatoimen käytännöt ovat sosiaalisia prosesseja. Tätä teoriaa käsittelevissä tutkimuksissa pyritään löytämään tiettyä kulttuuria edustavia sääntöjä ja rutiineita, ei yleisiä lainalaisuuksia. Laskentatoimea tarkastellaan siis sitä ympäröivän todellisen ympäristön kontekstissa. (Scapens, 1990, 267-268). Case-tutkimus onkin hyvin soveltuva tutkimuskohteisiin, jotka eivät ole vielä täysin ymmärrettyjä, jotka ovat moniulotteisia tai asiayhteydestä riippuvia ja jotka ovat arkaluontoisia tavalla, joka saattaa vääristää saatuja tutkimusvastauksia (Ferreira & Merchant, 1992, 24). Case-tutkimus on tutkimusstrategia, jonka tavoite on lisätä tietyn yksittäisen tapauksen avulla tieteellisen tietämyksen tasoa valitulla alueella. (Eisenhardt 1989, 534).

Case-tutkimuksia voidaan jakaa erilaisiin kategorioihin riippuen tutkimuksen tarkoituksesta (Scapens, 1990, 265; Ryan et al. 1992, 114-115):

- Deskriptiivinen eli kuvaileva tutkimus kuvaa tai vertaa laskentatoimen järjestelmiä, tekniikoita sekä käytäntöjä valitussa yrityksissä. Tällaiset tutkimukset ovat hyödyllisiä määritettäessä laskentatoimen teorian sekä käytännön välisiä eroja.
- Tulkitseva tutkimus tutkii syitä käytettäviin laskentatoimen käytäntöihin. Tarkoituksena tällaisessa tutkimuksessa on käyttää teoriaa apuna tietyn ilmiön ymmärtämisessä sekä selittämisessä. Tarkoituksena ei kuitenkaan ole tehdä yleistyksiä.
- Eksploraatiivinen eli kartoittava tutkimus tutkii syytä tiettyyn laskentatoimen käytäntöön. Tutkimuksen tavoitteena voi olla ensimmäisen askeleen ottaminen uuden teorian luomisessa.

Tämä tutkielma perustuu yksittäisen case-metodin käyttöön. Tutkielma voidaan kategorisoida pääasiassa kuvailevaksi sekä tulkitseväksi case-tutkimukseksi. Tavoitteena on kuvata sekä tulkita johdon laskentatoimen muutosprosessia case-yrityksessä. Tutkielman tavoitteena on muodostaa kuva case-yrityksen talousjohdon näkemyksestä laskentatoimen järjestelmän pakotetusta implementoinnista sekä analysoida syvemmin siitä syntyvää muutosvastarintaa. Osittain tutkielman voidaan sanoa olevan myös eksploraatiivinen tutkimus. Tutkielma pyrkii kartoittamaan muutosvastarinnasta aiheutuvaa vaikutusta

muutosprosessin tulemaan. Erityistä painoarvoa saa case-yrityksen raportoimien ja toisaalta käytännössä toteutuneiden käytäntöjen välinen ero. Tutkimuksen pyrkimys on siis kartoittaa pakotetun laskentatoimen järjestelmän implementoinnin aiheuttamaa kosmeettista muutosta.

## **5.2 Tutkimukseen liittyviä varauksia**

### **5.2.1 Tutkimustulosten yleistettävyyys**

Vaikka case-metodin käyttö erityisesti johdon laskentatoimen tutkimuksissa on yleistynyt viimeaikoina, on tämän metodin tutkimustulosten yleistettävyyys kyseenalaista (Lukka & Kasanen, 1995, 71). Laskentatoimen kirjallisuudessa on esitetty kolme pääasiallista suuntausta liittyen yleistettävyyteen teemaan. Ensimmäisessä ääripäässä todetaan yleistettävyyden olevan mahdotonta, koska tilastollisia todisteita päättelyn tueksi ei pystytä esittämään. Toisessa ääripäässä puolestaan todetaan, että yleistettävyyteen ei ole tarkoituksenmukaista edes pyrkiä. Kolmannen suuntauksen mukaan hyvin suoritettu korkealaatuinen case-tutkimus voi tuottaa yleistettäviä tuloksia. (Lukka & Kasanen, 1995, 76)

Yleistettävyyden laskentatoimen tutkimuksessa on aina kyseenalaista, koska sosiaaliset kontekstit sekä laskentatoimen instituutiot muuttuvat ajan myötä. Hyvin laaditun case-tutkimuksen tuloksien yleistettävyyden on kuitenkin jossain määrin mahdollista. Konteksti sidonnainen yleistettävyyden perustuu aina historiallisen sekä kontekstisidonnaisen yhteyden ymmärtämiseen. (Lukka & Kasanen, 1995, 84-85). Empiirisen case-tutkimuksen arvo perustuukin tutkimusilmiön rikkaaseen sekä syvälliseen ymmärtämiseen sekä kuvaamiseen. Teoria ilman empiirisiä havaintoja on tyhjänpäiväistä – empiria ilman teoriaa on sielutonta. Empirian avulla voidaan toisinaan kumota olemassa oleva teoria ja toisinaan sen avulla voidaan luoda uutta teoriaa. Empiiristen tutkimusten avulla voidaan pyrkiä selittämään yksittäisiä tutkimustilanteita ja näin vaikuttaa teorioiden syntyyn. (Ahrens & Dent, 1998, 34). Case-tutkimukset ovat kuitenkin vain luovia, havaintoja kokoavia tekstejä, joiden tulkitsemiseen tutkija vaikuttaa (Ahrens & Dent, 1998, 9). Case-tutkimuksen tulosten yleistettävyyteen tulee siis suhtautua varauksella.



### **5.2.2 Tutkimusaineiston rajaaminen ja analysointi**

Tutkimusaiheen rajaaminen on yksi case-tutkimuksen keskeisistä haasteista. Tutkimuskohteessa saattaa olla useita mielenkiintoisia tutkimusaiheita, jotka vaikeuttavat tutkimusaiheen rajaamista. Aiheen tarkempi rajaaminen on kuitenkin välttämätöntä yksityiskohtaisen, syvempää ymmärrystä tavoittelevan tutkimuksen kannalta. (Scapens, 1990, 276-277). Toisaalta liian tiukasti määritelty tutkimuksen viitekehys saattaa kuitenkin estää tutkijaa huomaamasta muita tutkittavaan ilmiöön liittyviä asioita (Ferreira & Merchant, 1992, 20). Case-tutkimuksen heikkoutena voidaan myös pitää kysymystä tutkijan objektiivisuudesta. Tutkija ei voi koskaan olla täysin objektiivinen. Tutkijan on aina tulkittava case-aineistoa, joten tutkijan näkökulma ei ole koskaan täysin neutraali. Yhtenä case tutkimuksen ehkä suurimpana haasteena voidaan lisäksi pitää luottamuksellisuuden luomista tutkijan ja tutkimuskohteen välille. Luottamuksen kasvaessa avoimuus tutkijan ja tutkimuskohteen välillä kasvaa. Tämä johtaa tutkimuksen syventymiseen. (Scapens, 1990, 276-277)

Empiirisen aineiston liian intensiivinen tulkinta saattaa johtaa liian monimutkaisen teoreettisen mallin muodostamiseen. Tuloksena saattaa olla teoria, joka on hyvin yksityiskohtainen, mutta siitä puuttuu laaja-alaisempi kokonaisuus sekä näkökulma. Lisäksi rikkaan sekä moniulotteisen case-informaation analysoinnissa saattaa tutkijan suhteellisuudentaju yksinkertaisesti kadota. Tästä seuraa, että mielenkiintoisinta tutkimustulosta ei pystytä osoittamaan. (Eisenhardt, 1989, 547).

### **5.2.3 Validiteetti ja reliabiliteetti**

Tutkimuksen kvalitatiivisen aineiston validiteetista sekä reliabiliteetista on huolehdittava tarkasti. Tutkimuksen validiteetti määritellään siten, että tutkimuksessa tutkitaan tarkoitettua ilmiötä riittävän kattavasti. Validiteetin määrittämisessä tulee siis tarkastella onko empiirisestä aineistosta löydetty haluttu tutkimuskohde. Reliabiliteetti puolestaan määrittää tutkimuksen luotettavuuden eli ovatko empiiriset havainnot luotettavia. (McKinnon, 1988, 34-36)

Empiirisen case-tutkimuksen validiteettia sekä reliabiliteettia uhkaavat ongelmat voidaan jakaa neljään ryhmään. Ensimmäinen on tutkijan aiheuttama reaktio case-yrityksessä.

Tutkijan läsnä ollessa tutkimuksen kohteet saattavat muuttaa käyttäytymistään. Toiseen ryhmään voidaan kategoroida tutkijasta itsestään johtuvat harhat. Tutkijalla saattaa olla taipumus nostaa esiin haluamiaan asioita, ei välttämättä sellaisia asioita, mitä tutkittavat ovat ilmaisseet. Kolmannen ryhmän muodostavat aineiston keräämiseen liittyvät rajoitukset. Nämä saattavat johtua tutkimusjakson lyhydestä, ajankohdasta tai tutkittavien halusta salata tiettyjä asioita. Neljänteen ryhmään kuuluvat ihmismielen kompleksisuus sekä rajoittuneisuus. Ihmisellä on mm. taipumus kaunistella sekä unohtaa asioita. (McKinnon, 1988, 37-39)

Tutkimuksen validiteettia ja reliabiliteettia voidaan parantaa käyttämällä erilaisia tutkimusstrategioita. Tutkimuskohteessa vietetyn ajan pidentäminen sekä luonteva käyttäytyminen kentällä auttavat parantamaan validiteettia sekä reliabiliteettia. Myös useiden empiiristen lähteiden käyttö eli triangulointi on hyvä strategia tutkimuksen validiteetin ja luotettavuuden parantamiseksi. (McKinnon, 1988, 40-44). Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta lisää myös tutkimuksen toteutuksen tarkka raportointi. Tutkimuksesta tulee käydä ilmi, miten johtopäätöksiin on päädytty. Erityisesti suorien lainausten käyttäminen antaa tutkimuksen lukijalle mahdollisuuden tehdä omia tulkintoja. (Ferreira & Merchant, 1992, 21; Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2001, 214-215)

Haastattelut ovat yleinen tapa kerätä kvalitatiivisten tutkimusten empiria-aineistoa. Erityisesti teemahaastattelu on kasvattanut suosiota laskentatoimen tutkimuksen keskuudessa viime aikoina. Teemahaastattelu on avoimen ja strukturoidun haastattelun välimuoto, jossa haastattelun aihepiirit ja -teemat ovat ennalta määrättyjä. Haastattelukysymysten tarkkaa muotoa ja järjestystä ei sen sijaan ole ennalta määrätty, vaan ne määräytyvät keskustelussa tilanteen mukaan. Teemahaastattelu on soveltuva menetelmä tilanteisiin, joissa tutkimuksen alue on aiemmin vain vähän kartoitettu. (Hirsjärvi et al. 2001, 192,195). Haastattelutilanne mahdollistaa haastateltavan vastausten luotettavuuden sekä totuudenmukaisuuden arvioinnin. Mielenpitojen kaunistelu sekä ”virallisten totuuksien” kertominen voidaan potentiaalisesti havaita kasvokkain tapahtuvassa haastattelussa. Haastattelututkimukseen liittyy kuitenkin ongelmia. Nämä ongelmat kulkevat käsi kädessä validiteettia sekä reliabiliteettia uhkaavien ongelmien kanssa. Ongelmia voidaan kuitenkin välttää huolellisella suunnittelulla sekä valmistautumisella. Riittävä ajankäyttö ja maltti johtopäätösten muotoilussa, useiden



havainnointimenetelmien käyttö sekä korrekti käytös haastattelutilanteessa auttavat minimoimaan haastattelututkimukseen liittyviä ongelmia. (McKinnon, 1988, 40-44)

#### **5.2.4 Tutkimukseen liittyvien varauksien huomioiminen**

Tämän tutkielman empiria kerättiin pääasiassa teemahaastatteluiden avulla. Lisäksi empiriaa kerättiin osallistumalla yrityksen sisäisiin aihepiiriä käsitteleviin kokouksiin. Tutkielma laadittiin case-yrityksen tiloissa, jolloin tutkijalle tarjoutui mahdollisuus empirian havainnointiin myös epävirallisissa tilanteissa. Tutkija vietti aikaa case-yrityksen tiloissa tutkielman tiimoilta yhteensä noin vuoden. Tähän jaksoon sisältyi sekä aktiivista että vähemmän aktiivista empiirisen aineiston hankintaa. Tutkijan läsnäoloon totuttiin case-yrityksessä, mikä osaltaan vapautti varsinaisten haastattelutilanteiden ilmapiiriä sekä lisäsi haastateltavien avoimuutta. Tutkijalla oli käytössään useita empiirisiä lähteitä, joiden avulla aineiston validiteettia sekä reliabiliteettia pyrittiin parantamaan. Tutkimuksen validiteettia ja reliabiliteettia pyrittiin parantamaan myös nauhoittamalla haastattelut sekä käyttämällä empirian tulkinnassa suoria lainauksia. Myös tutkielman toteutus on pyrittiin raportoimaan seikkaperäisesti, jotta lukija ymmärtäisi, miten tutkielman johtopäätöksiin on päädytty.

Tutkija aloitti tutkimusaiheen kartoittamisen käyttäen hyvin laajaa perspektiiviä. Tutkimusaiheeksi oli case-yrityksessä tarjolla useita mielenkiintoisia osittain toisiinsa liittyviä aiheita. Tutkija käytti huomattavasti aikaa erilaisten tutkimusaiheiden kartoittamiseen sekä alustavaan empirian havainnointiin pyrkimyksensä huomioida kaikki tutkittavaan ilmiöön liittyvät seikat. Tutkimuksen lopullinen aihe muokkautui tarkaksi vasta empirian havainnointiprosessin kuluessa. Lopullisen tutkimusaiheen tarkalla rajaamisella tavoiteltiin mahdollisuutta keskittyä tutkittavan ilmiön syvällisempään analysoimiseen johdon laskentatoimen kontekstissa.

### **5.3 Tutkimuksen toteutus**

Tutkielma toteutettiin yhdessä case-yrityksessä. Empiirisen aineiston keräämisessä käytettiin useita Scapensin (1990) määrittämiä tyypillisiä lähteitä: haastatteluja, yrityksen sisäisiä dokumentteja sekä osallistuvaa havainnointia. Useiden empiiristen lähteiden käytöllä pyrittiin varmistamaan aineiston triangulaatio.

Ennen haastattelujen tekoa tutkija perehtyi yrityksen sisäiseen laskentatoimen järjestelmän implementoinnin projektimateriaaliin sekä pyrki ymmärtämään projektin luonteen, mittakaavan sekä tärkeyden. Tutkija oli myös läsnä useissa aihepiiriä käsittelevissä kokouksissa. Erityistä huomiota tutkija pyrki kiinnittämään case-yrityksen sekä emoyhtiön välisiin suhteisiin. Myös aikaisempiin laskentatoimen järjestelmien implementointiprojekteihin pyrittiin tutustumaan, jotta tutkijalla olisi laaja kuva case-yrityksestä sekä sen laskentatoimen käytännöistä ennen haastattelujen toteutusta.

Tutkielmaa varten haastateltiin seitsemää henkilöä (Liite 1). Haastattelut toteutettiin pääasiassa teemahaastatteluina. Yksi haastattelu toteutettiin haastateltavan toiveesta kirjallisesti lähettämällä haastateltavalle haastattelukysymykset, joihin saatiin vastaukset niin ikään kirjallisesti. Muut haastattelut toteutettiin case-yrityksen tiloissa kasvokkain. Haastattelun aihepiirit olivat ennalta määrätty, mutta yksityiskohtaisia haastattelukysymyksiä ei oltu ennalta määritetty. Myöskään haastattelukysymysten esittämisjärjestystä ei oltu ennalta päätetty, vaan se määräytyi haastattelussa tilanteen mukaan. Lisäksi eri haastateltaville esitettiin hieman erilaisia kysymyksiä riippuen haastateltavan toimenkuvasta sekä roolista laskentatoimen järjestelmän implementointiprojektissa. Haastattelurunko (Liite 2) muotoutui haastatteluja tehtäessä; viimeiseksi haastatelluilta pyrittiin toisaalta saamaan varmistusta aiemmissa haastatteluissa esiin nousseille havainnoille ja toisaalta kartoittamaan uusia näkökulmia tai kyseenalaistamaan aiemmissa haastatteluissa esiin nousseita näkökulmia. Yleisesti ottaen alkupään ja loppupään haastatteluissa kerätyt havainnot olivat hyvin samansuuntaisia ja tietyt havainnot toistuivat vahvasti haastatteluissa. Kuitenkin myös uusia, muista havainnoista poikkeavia, radikaalimpia mielipiteitä nousi esiin etenkin haastattelukierroksen loppupäässä.

Haastateltaville esiteltiin haastattelupyynnön yhteydessä tutkielman aihe sekä haastatteluiden arvioitu kesto. Haastateltaville lähetettiin myös ennalta haastattelun aihepiirit sekä esimerkkejä haastattelukysymyksistä. Tällä pyrittiin antamaan haastateltaville mahdollisuus tutustua aihepiiriin ennalta sekä valmistautumaan haastatteluun niin halutessaan. Lisäksi haastattelun aihepiirien esittelyllä pyrittiin selventämään tutkielman aihetta, rakennetta sekä tarkoitusta. Menetelmä osoittautui



hyväksi, sillä kaikki haastateltavat olivat ennalta valmistautuneet haastatteluun ja pystyivät haastattelutilanteessa selkeästi jäsentämään sekä argumentoimaan mielipiteitään.

#### **5.4 Haastateltavien taustatiedot**

Haastattelut toteutettiin helmi-maaliskuun vaihteessa 2006 (Liite 1). Haastatteluaineistoa käsitellään tutkielmassa anonymisti. Haastateltujen toimenkuvat esitetään liitteessä 1, mutta empiria osiossa haastateltavien kommentit esitetään ilman toimenkuvia. Tällä menettelyllä pyrittiin varmistamaan haastateltavien avoimuus haastattelutilanteessa. Lisäksi näin pyrittiin saamaan todellista sekä luottamuksellista tietoa haastateltavien näkemyksistä. Koska joillekin haastatelluille esitettiin kysymyksiä potentiaalisesti arkaluonteisista asioista, kuten ylimmän johdon tuesta, ja koska tutkielman aihe on muutenkin kritiikkiä herättävä, olisi jo haastateltavan toimenkuvan esittäminen paljastanut haastateltavan identiteetin yhden case-yrityksen käsittävässä tutkielmassa. Haastateltavien identifiointi ei parantaisi tutkimustulosten laatua, koska haastateltavien identifiointi ei ole tutkielman johtopäätösten kannalta olennaista.

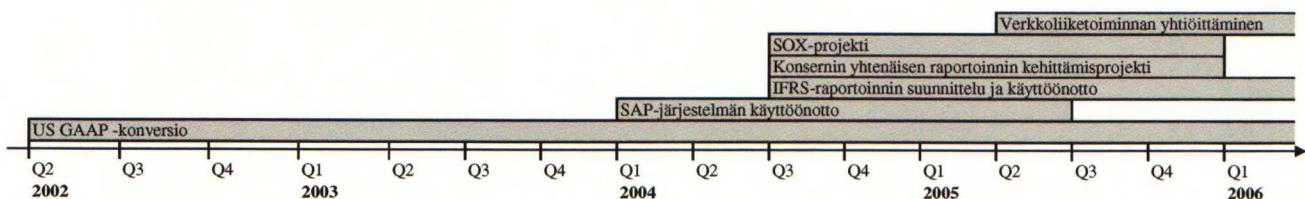
Haastateltaviksi valittiin talousjohdossa eri tehtävissä toimivia henkilöitä, joilla oli iso rooli uuden laskentatoimen järjestelmän implementoinnissa. Kaikilla haastateltavilla oli kaupallinen koulutus. Lisäksi haastateltavilla oli useamman vuoden kokemus taloushallinnon tehtävistä. Haastateltavien työkokemus case-yrityksessä vaihteli suuresti, yhdestä vuodesta jopa 25 vuoteen. Uuden laskentatoimen järjestelmän implementoinnin muutosvastarinnan tasoon ennakoitiin ennen empirian keruuta vaikuttavan olennaisesti institutionaaliset tekijät. Oletuksena oli kauemmin case-yrityksessä työskennelleiden henkilöiden suurempi institutionaalinen muutosvastarinta kuin vähemmän aikaa yrityksessä työskennelleiden. Haastateltaviksi valittiin tarkoituksella erilaisen aikaisemman työkokemuksen sekä erimittaisen työkokemuksen case-yrityksessä omaavia henkilöitä, jotta institutionaalisten tekijöiden vaikutus tulisi haastatteluissa objektiivisesti esille. Lisäksi haastateltavien valintaan vaikutti tutkielman osatavoite tuoda eri taloushallinnon organisatoristen tasojen potentiaalisesti erilaisia näkemyksiä esille. Tämän takia haastateltavaksi valittiin henkilöitä sekä toimihenkilötasolta että johtajistosta.

## 5.5 Case-yrityksen esittely

Tutkielma toteutettiin suomalaisessa energia-alan yrityksessä, jonka pääasiallisia liiketoimintoja ovat sähkön ja kaukolämmön myynti sekä siirto asiakkaille. Lisäksi yritys tuottaa sähköä sekä kaukolämpöä ja on aktiivinen toimija kansainvälisillä sähkömarkkinoilla käymällä aktiivisesti kauppaa sähköpörssissä. Case-yritys lukeutuu suurimpien toimijoiden joukkoon omalla toimialallaan. Sen liikevaihto oli vuonna 2005 IFRS-raportointia noudattaen suuruusluokaltaan satoja miljoonia euroa. Työntekijöitä yhtiössä oli kyseisenä vuonna useita satoja. Yritys koostuu liiketoimintayksiköistä sekä palveluyksiköstä, joista yhteen tämän tutkielman kohteena oleva taloushallinto kuuluu. (Vuosikertomus 2005; Yrityksen sisäinen materiaali)

Case-yritys on osa monikansallista konsernia. Case-yrityksen kansainvälinen emoyhtiö omistaa yhtiöstä osake-enemmistön, mikä takaa emoyhtiölle päätösvallan tytäryhtiössä. Tytäryhtiöllä on lisäksi myös muita vähemmistöosakkeenomistajia. Case-yrityksessä on kuitenkin ollut jo pidemmän aikaa käynnissä omistajanvaihdosprosessi.

Case-yrityksessä on viime vuosina toteutettu useita suuria projekteja samanaikaisesti. Nämä projektit kuuluvat pääsääntäisesti yhtiön taloushallinnon vastuulle. Yhtiössä on viime vuosina toteutettu tai on parhaillaan käynnissä kuviossa 7 esitettyjä projekteja. Yksi näistä projekteista on tämän tutkielman aiheeseen liittyvä SOX implementointiprosessi.



**Kuvio 7.** Case-yrityksen taloushallinnon projekteja (Yhtiön sisäinen materiaali)



## 6. LASKENTATOIMEN MUUTOS KÄYTÄNNÖSSÄ

Tutkielman empiirisessä osassa haastatteluilla kerätyt havainnot raportoidaan tutkimuksen teoriaosuudessa esitettyjen viitekehysten mukaisesti. Aluksi luodaan käsitys SOX projektin konsernin sisäisestä tiedotuksesta emoyhtiöltä tytäryhtiölle. Lisäksi luodaan kuva emoyhtiön sanelemasta projektin toteutusmallista. Tällä pyritään valottamaan konsernin sisäisiä suhteita sekä yleisesti implementointiprojektin taustaa ja mittakaavaa. Seuraavaksi kuvataan tytäryhtiön sisäisiä projektin implementointiprosessia edistäviä tekijöitä. Tämä raportointi perustuu teoriaosiossa esitettyyn Kasurisen (2002) muokkaamaan laskentatoimen muutosta käsittelevään malliin. Tämän jälkeen raportoidaan haastatteluissa esille nousseet muutosta vastustavat voimat osittain Kasurisen (2002) mallin mukaisissa kategorioissa. Lopuksi esitetään lyhyesti mahdollisesti muutosta vastustavista voimista aiheutuneita vaikutuksia implementointiprosessin tulemaan.

### 6.1 Laskentatoimen muutoksen lähteet

Kaikki Yhdysvalloissa listatut yhtiöt sekä niiden tytäryhtiöt, jotka täyttävät tietyt olennaisuuskriteerit ovat velvoitettuja noudattamaan SOX lain vaatimuksia. Konsernin, johon case-yritys kuuluu, emoyhtiö on listattuna New Yorkin pörssissä. Tytäryhtiön katsottiin täyttävän olennaisuuskriteerit, joten myös sen oli implementoitava SOX-lain määräämä laskentainformaation oikeellisuuden varmistava kontrollijärjestelmä.

Konsernin sisäinen tiedotus SOX-projektin implementoinnista sekä sen vaatimuksista oli tytäryhtiön näkökulmasta jokseenkin pinnallista sekä epäformaalia. Tytäryhtiöön tullut tieto oli hyvin yleistä eikä projektin todellista laajuutta sekä vaativuutta tiedotettu. Osittain tämä saattoi kuitenkin johtua emoyhtiön mahdollisesta tietämättömyydestä SOX-lain tarkoista vaatimuksista. Emoyhtiön tiedotus SOX-projektista herätti tytäryhtiön talousjohdossa kuitenkin ihmetystä.

Itse asiassa se tuli suhteessa siihen, kuinka iso työ se on ollut, niin aika tällä lailla puoli huolimattomasti... Se käsky tai ilmoitus tuli emoyhtiöltä kysyttiin listaa tähän SOX projektiin osallistuvista... et se oli oikeestaan se pelin avaus. Eli sitä asiaa ei esitelty sen enempää...Sarbanes-Oxley oli jollain tavalla

teoriassa tuttu...mutta kysyttiin vaan, että kuka teillä lähtee vetämään SOX-projektia. Ja se piti vielä muistaakseni samana iltapäivänä ilmoittaa.  
(Henkilö D)

Sitä SOXin laajuutta ei ehkä ymmärretty. En tiedä ymmärsikö viestittäjät, mut ei ainakaan vastaanottajat. Sit pikkuhiljaa rupes tulemaan huhuja et se on valtava. Ja sitä, kun ei ollu siinä syvällisesti kiinni, niin ei pystynyt ajattelemaan, et minkälainen se sitten loppujen lopuksi on... Et siinä olis nimenomaan pitänyt olla alusta lähtien täyspäivänen projektin veto. Siihen herättiin vasta niinku, kun oli ensimmäiset pyyhkeet tulleet... (Henkilö B)

SOX-projektin implementointimääräys tuli kansainväliseltä emoyhtiöltä suomalaisen tytäryhtiön johdolle. Kyseessä oli ns. top-down toteutusmääräys eikä tytäryhtiöillä ollut mahdollisuuksia vaikuttaa implementoinnin toteutusmalliin. Muutoksen lähteen voidaan käsittää olevan DiMaggion ja Powellin (1983, 150-152) muutoksen lähteiden kategorioinnin mukaan pakottavaa isomorfiaa. SOX-implementointiprosessi täyttää lähes kaikki pakottavalle isomorfiselle muutokselle olennaiset kriteerit. Implementointi on seurausta pääosin pakottavan lainsäädännön muutoksesta. Toisaalta emoyhtiön ennalta määrittelemä pakottava implementointimalli osoittaa implementointiin vaikuttaneen myös sekä formaali että epäformaali painostus emoyhtiön suunnalta. Koska tytäryhtiö on lisäksi riippuvainen emoyhtiön tuesta implementoinnissa, voidaan laskentatoimen muutoksen katsoa täyttävän kaikki pakottavan isomorfisen muutoksen kriteerit. Pakottavasta isomorfiasta seuraa suurella todennäköisyydellä institutionaalista muutosvastarintaa. Tätä muutosvastarintaa käsitellään tarkemmin kappaleessa 6.3.3.

Ei siinä ollu mitään neuvotteluita...tuli oikeastaan puhelinsoitolla. Sit sitä ruvettiin ihmettelemään, et mikä se on...ei tullu oikeastaan mitään tietoakaan. Ensimmäinen tuli sit esittelemään tänne jossain vaiheessa...sillä oli melkein 200 kalvoa... jotain yleistä SOXista...hirmu litania. Ei se niinku oikeastaan avannu sitä hirveästi mihinkään suuntaan. (Henkilö B)

Projektin toteutusmalli oli emoyhtiössä konsulttivetoisesti toteutetun projektin tuotos, ns. geneerinen malli, kuten konsernissa sitä kutsuttiin. Geneerisessä mallissa oli määritetty kaikki yrityksen mahdolliset taloushallinnon prosessit ja niihin liittyvät riskit sekä ennalta



määrätyt kontrollit, jotka riskeillä oli oltava. Mikäli vaadittavia kontroleja ei yrityksessä ollut olemassa, tuli ne perustaa. Projektin toteutusmalli oli räätälöity lähtökohtaisesti suurelle yritykselle, eikä siinä otettu huomioon pienempien tytäryhtiöiden erilaisia lähtökohtia.

Ehkä siinä on otettu joku yleinen malli, mutta varmasti ei oo otettu huomioon näitä tytäryritystarpeita. Ja huomioidaanko sitä yrityksen kokoa, kun meidän ollaan todella pieni suhteessa emoyhtiöön, niin tota ei mitenkään. Ei ainakaan niin et sitä huomais mitenkään.

(Henkilö D)

Must toi kyl silleen tuli aika epämääräisenä aluksi... Mun mielestä toi tuli kyl aluks silleen, et tuli vaan tieto et tällanen projekti on, mut ei tarkempaa tietoa, mikä se on eikä sen tarkempaa kuvausta, vaan tuli vaan, että projekti on ja se tehdään. Se kuva, mikä mulla on, ni tää oli enemmän ilmotus ja siinä mielessä meillä ei ollu mitään mahdollisuutta tähän vaikuttaa... Ja on sekin varmaan totta, et sillon aluks kukaan ei oikein ymmärtäny miten laaja tää projekti on...eli sillon myöskään ei osattu sanoa onks tää järkevä meille vai ei... eli kyl mä niinku enemmän sanoisin et ei täs oo ollu mitään vaikutusmahdollisuutta.

(Henkilö A)

Projektin toteutusmalli eli ns. geneerinen malli koettiin tytäryrityksessä ongelmallisena. Emoyhtiön vaatimuksesta geneeristä mallia tuli aluksi noudattaa hyvin tarkasti. Mikäli geneerisestä mallista kuitenkin poikettiin, tuli poikkeamisen syyt raportoida tarkasti. Geneerisestä mallista poikkeamisista aiheutuvat raportointivelvollisuudet emoyhtiölle koettiin ennen kaikkea liian byrokraattisiksi.

Meillä on se geneerinen malli ollut pohjana, niin kyl se lähtökohta oli se, että se tehtiin moneen kertaan eri lähtökohdista... mut kyl sitä mallia noudatettiin ja ei siinä hirveesti ollu vaikutusmahdollisuuksia... Et jos sieltä jätetään jotain pois niin sekin on tavallaan prosessi, eli sit sun pitää kuvata miks se jätetään pois ja perustella hirveen hyvin. (Henkilö A)

Kyllä se alkuun oli, että tässä on malli ja tämän mukaan teette. Kyllä siitä saatiin jotain ensin kattoa, jos siinä oli jotain täysin epärelevanttia meidän osalta, niin

sellasia voitiin jättää pois...mutta kyllä se pääasiassa oli, että tässä on malli ja sen tekstejä pikkasen muokkasimme. Hyvin vähän voitiin kuitenkin tehdä muutoksia. (Henkilö C)

Toisaalta muutoksen lähteen voidaan käsittää olevan DiMaggion ja Powellin (1983) muutoksen lähteiden kategorioinnin mukaan osittain myös jäljittelevää isomorfiaa. Epävarmuus projektin tavoitteista sekä toteutuksesta ovat tyypillisiä jäljittelevän isomorfian lähteitä. Tämä epävarmuus ajoi yrityksen noudattamaan emoyhtiön määrittämää toteutusmallia aluksi pilkun tarkasti. Pääasiallinen syy tähän oli emoyhtiön vaatimus, mutta myös osaamisen puute tytäryhtiössä oli olennainen tekijä ja ajoi tytäryhtiön jäljittelemään emoyhtiötä.

Se alku oli kyllä niin, että ensinnäkään meillä ei ollu oikeastaan niinku osaamista arvioimaan tai muokkaamaan sitä geneeristä mallia...se oli meille annettu asia ja eikä ollu tosiaan...ei todella ollu tosiaan osaamista sanoa et ei tota kannata tehdä... Mutta tästä geneerisestä mallista meillä ei ollu mitään kompetenssia sanoa, että tää ei oo hyvä, vaan me otettiin se ihan annettuna. (Henkilö D)

## **6.2 Laskentatoimen muutosta potentiaalisesti edistävät voimat**

Tässä kappaleessa analysoidaan tytäryhtiön sisäisiä muutosta edistäviä tekijöitä. Nämä tekijät esitetään Kasurisen (2002) laskentatoimen muutosmallin mukaisissa kategorioissa. Kategoriat ovat motivaattorit, fasilitaattorit, katalyytit, muutoksen momentti sekä muutoksen johtajat. Vaikka laskentatoimen muutos oli asetettu emoyhtiön taholta, voitiin tutkielmassa havaita myös tytäryhtiön sisäisiä muutosta edistäviä voimia. Huomioitavaa oli, että haastateltujen mielipiteet sekä tulkinnat muutosta edistävistä voimista kuitenkin vaihtelivat.

### **6.2.1 Motivaattorit**

Haastatelluiden henkilöiden mielipiteet tytäryhtiön omista motiiveista implementoida SOX vaihtelivat suuresti. Toisten mielestä SOX-implementoinnille ei ollut mitään muuta motiivia kuin emoyhtiön implementointivaatimus. Toiset puolestaan olivat löytäneet myös



omia motiiveita implementoinnille. Mielenkiintoinen havainto kuitenkin oli, että yhtiön talousjohdon mielipiteet implementointiprosessin tiedotuksesta sekä kommunikaatiosta organisaation alemmille tasoille olivat jokseenkin ristiriitaisia. Toiset haastatellut kertoivat motivoinnin koko yrityksen tasolla olleen puutteellista ja toiset puolestaan korostivat johdon yrittäneen motivoida organisaation alempia tasoja parhaansa mukaan korostaen muutoksen mukanaan tuomia hyötyjä käytännön liiketoiminnan kannalta.

Me aika vähän mietittiin niitä omia motiiveja ja siinä varmaan tehtiin vähän virhe. Et se oli niin annettu asia ja vähän abstrakti ja myös tommonen kiivastahtinen, et sitä vaan lähetettiin tekemään eikä mietitty sitä juurikaan, että mitä tää nyt hyödyttää meitä. Et vasta nyt sitte ku ollaan menty se läpi niin on oppinut ymmärtämään sen, että siitä on myös hyötyä ja ne hyödyt olis pitänyt pystyä paremmin nostamaan siinä alussa, jollon se olis voinu paremmin motivoida ihmisiä. (Henkilö D)

Tietysti se koettiin heti, et tää on vaan tämmönen ylimääräinen homma, mut kyllä sitä heti johtokin ajatteli, että onhan siinä hyviäkin puolia: tulee käytyä prosessit läpi ja löytyy sitte mahdollisesti riskit, mitkä on olemassa. Että hyvät puolet siinä tunnistettiin kyllä, mutta sitten kysymys on vaan, että onks se liian kova hinta...et kyl sä siinä riskien tunnistamisessa voit onnistua toisellakin tavalla. Mut kyl siinä nähtiin sekin puoli siinä... Pyrittiin nimenomaan fokusoimaan viestinnässä ja muussa se et tällä parannetaan tätä ja tätä puolta liiketoiminnasta. Et ei sitä voi lähteä...vaikka keskusteluissa sit nopeesti tuli et tässä ei oo sitä ja sitä hyötyä... vaan pakko sille on yrittää löytää se rationaalinen perusta ja viestii sitä kautta ja fokusoida sinne, et muuten sitä ei kukaan jaksa tehdä. (Henkilö B)

Eräät haastatellut kokivat emoyhtiön implementointi vaatimuksen olleen eräänlainen input jo aiemmin mielessä olleiden taloushallinnon kehittämissuunnitelmien realisoinnille. SOX implementointi tuki siis osittain muutenkin toteutettavia taloushallinnon kehityshankkeita. Emoyhtiön SOX-implementointivaatimus toimi toisaalta myös hyvänä esimiesten käyttämänä verukkeena toteuttaa muutos, joka muuten olisi saattanut aiheuttaa suurempaa muutosvastarintaa henkilöstössä.

Kyllä pääsääntöisesti voi sanoa näin et emo vaati et tällanen projekti viedään läpi. Mut omien prosessien osalta oli niinku kehittämisvaihe muutenkin menossa ja näki sen et tää voi tukea siinäkin työssä... ehkä alkuvaiheessa se ei niin selkeä ollut, vaan SOX ei ehkä niissä prosesseissa ollu ylimääräinen haaste vaan tuki siinä hyvin näiden prosessien kehittämistä... Eli jos prosessia tarvii muutenkin kehittää niin SOX riittää hyvin perusteluksi. Ei tarvii mitään muita motivointi tai markkinointipuheita kehittää. Sanotaan, että kyllä SOXin avulla muutokset saatiin pitemmälle... omaehtoisesti kehittämällä kaikkia niitä muutoksia olis ollu vaikea myydä yrityksen sisällä muuten. (Henkilö C)

Toiset haastateltavat puolestaan löysivät omia motiiveita SOX-implementoinnille vasta implementointiprosessin kuluessa. Pääasiallisiksi motiiveiksi muutokselle nousivat puutteet nykyisissä toimintatavoissa sekä taloushallinnon prosessien kuvaus.

Kyllä tää oli musta aika kaksijakoinen, et kyllähän tää oli aluksi emon strategia, et tää annettiin meille, et tämmönen pitää tehdä. Mut et sitku mitä pitemmälle se meni, niin hyviä puolia oli, et prosessit on nyt kuvattu... Et näähän pitäis olla kaikissa yrityksissä kuvattu mut harvoin ne on, et se vaatii jonkun semmosen potkun, et okei, nyt se pitää tehdä... Et se oli tää niinku hyvä puoli. Et aluks tää oli vaan niinku annettu et tää pitää tehdä. Mut sitten jossain vaiheessa ni rupes olemaan omia motiiveita, et mun mielestä esimerkiksi prosessikuvaukset on hyviä, mikä on hyvä...ja sit ihan loppuvaiheessa tästähän löyty puutteita nykyisissä toimintatavoissa...Eli kyl tässä lopussakin niinku rupes löytymään, et kyl meidän omiakin tarpeita voidaan parantaa. Eli aluks tää oli pakkopulla mutta sitte rupes löytymään todellisia tarpeita parannuksille. (Henkilö A)

Tää muuttu tässä projektin aikana ja... kyllä... se [emoyhtiön implementointivaatimus] ei ollu ainoa motiivi vaan kyllähän tässä tuli.. se ei ollu pelkästään negatiivinen asia, et samalla sitte ku me yritettiin tehdä siitä järkevä niin yritettiin, että se palvelis montaa eri asiaa...Kartoitus niinkun toi puutteet toimintatavoissa selville ja sit niistä asioista voitiin keskustella...et ehkä jotkut oli jo huomannu mut niitä ei oltu tuotu esille, että tää oli sellanen pakko tuoda ne esille ja sit niitä voidaan muuttaa. (Henkilö E)



### 6.2.2 Fasilitaattorit

Fasilitaattorit ovat muutokselle välttämättömiä tekijöitä, mutta eivät yksinään riittäviä käynnistämään muutosta. Yksityiskohtaisemmin määritettynä fasilitaattoreiden voidaan sanoa olevan organisaatiossa olemassa olevia resursseja sekä olosuhteita, jotka ovat välttämättömiä muutoksen läpiviennille. (Innes & Mitchell, 1990, 12-13). Haastatteluissa kävi ilmi, että tytäryhtiö ei ollut projektin alkaessa varautunut sen mittakaavan projektiin, joksi SOX lopulta osoittautui. Fasilitaattorit eivät olleet projektin alkuvaiheessa riittävät implementointiprosessille.

Tytäryhtiössä ei ollut riittävästi henkilöstöresursseja projektin läpiviemiseen. Yrityksen taloushallinnossa oli meneillä useita suuria projekteja samanaikaisesti, joten vakituisen henkilöstön työtaakka kasvoi projektin myötä jälkikäteen katsottuna liian suureksi. Henkilöstöresurssipula tiedostettiin jo projektin alkaessa ja ulkopuolisia SOX-konsultteja palkattiin avuksi. Ulkopuolisten resurssien käytön ei koettu kuitenkaan toimivan aivan halutulla tavalla. Ulkopuolisia resursseja (konsultteja) käytettiin lähinnä neuvonantajia, ei itse implementoinnin toteuttajina.

Siinäkin tilanteessa, niin kun meillä on ollu monta vuotta oikeastaan jonkun näkönen resurssiongelmia niinku henkilöresursseista, eli talouspuoli, joka nytkin oli keihäänkärkenä tässä SOXissa, niin oli myös tekemässä muita projekteja eli meillä oli kolme valtavan isoa projektia yhtä aikaa...ja samat ihmiset oli mukana...aika niukatkin resurssit, niin oli tässäkin mukana... Eli meillä oli alusta pitäen resurssiongelmia, se me tiedostettiin ja siksi me otettiin heti konsulttiapua. Mut mä luulen et yks juttu, joka sitten seurasi näistä resurssiongelmista oli se, että henkilö teki sen just minkä piti, mut sitte kun pääsi sinne oman pöytänsä ääreen, niin sitte mielellään unohti koko jutun, kunnes sitte taas oli ihan pakko. (Henkilö D)

Kyllähän resursseja oli varattu, mut se, että tän työn määrä ja tän prosessin laajuus paljastu oikeastaan vasta työn kuluessa... Siinä mielessä tietenkin jälkeenpäin on helppo sanoa että olis pitänyt olla ihan eri resurssit käytössä, mutta siinä alkuvaiheessa ei niin kun tiedetty sitä todellista työmäärää...Totta kai konsulteista oli apua, mutta se mielikuva, että mitä kaikkea pitää tehdä...niin sitä siinä alkuvaiheessa ei ollut. Että tota sitä on niinku

mahdotonta sanoa olisko se mielikuva synty paremmaksi jos tätä olis siinä alkuvaiheessa hallinnoinut oma porukka vai konsultit. (Henkilö C)

Kun tää piti toteuttaa tän emoyhtiön mallin mukaaan, niin ei meil resursseja kyl ollu siihen... Ja sit jos tän mallin mukaan toteuttaa, niin olishan se ihanteellista et siin olis useempi tekemässä. (Henkilö G)

Emoyhtiö tarjosi tytäryhtiölle tukea implementointiin. Tuki ilmentyi lähinnä SOX ohjeistuksen sekä konsernin sisäisten tarkastajien ohjeiden ja palautteen muodossa. Konsernin sisäiset tarkastajat kävivät projektin aikana kaksi kertaa tarkastamassa suurimman osan taloushallinnon prosesseista ja antoivat tarkastuksensa perusteella korjauskehotuksia. Yleisesti haastatellut kokivat tarkastajien palautteen hyödylliseksi, mutta konsernin sisäiset tarkastukset olivat aikataulullisesti ehkä liian myöhään.

Kyllä nää emoyhtiön tarkastajat sitten niin...mä en hirveen paljoa ollu, et mä olin yhden henkilön kanssa oikeestaan tekemisissä...mut oon kuullu, että heiltä kyl tuli aika paljon vinkkiä ja apua. Mut ei heiltäkään sitte...et se olis ehkä kaivattu vähänaikasemmassa vaiheessa niin se apu olis ollu vielä arvokkaampi. (Henkilö A)

Projektia varten perustettiin yhdessä osassa konsernia projektinjohdon ohjausryhmä. Ohjausryhmän toiminta ei ollut tytäryhtiön näkökulmasta kuitenkaan erityisen toimivaa. Apua tai tukea ei sinänsä saatu lukuun ottamatta muutamaa poikkeusta.

Se tuki tai ohjeistus meni niin, että koska me kuuluttiin tähän yhteen konsernin osaan, niin sieltä ohjattiin tätä meidän SOXia, niin että siinä alussa perustettiin ohjausryhmä. Mutta tää ohjausryhmätoiminto oli kyllä torso. Et pikemminkin tuki toimi niin, että sieltä tuli projektipäällikkö tai konsultti tänne ja kävi konkreettisesti asioita läpi...Mutta tää ohjausryhmätoiminta oli vähän liian yleisellä tasolla. Konkreettista apua oli jonkun verran, mutta ei varmaan tarpeeksi...mutta muu tuki oli vähäistä. (Henkilö D)

Projektin loppuvaiheessa panostusta projektin läpiviemiseen lisättiin huomattavasti. SOX-projekti nostettiin tytäryrityksessä tärkeimmäksi asiaksi. Uusia konsultteja palkattiin ja projektiin määrättiin käytettäväksi enemmän aikaa sekä resursseja. Kaikki muut toiminnot



jätettiin taka-alalle. Haastatellut olivat yleisesti sitä mieltä, että projektin loppuvaiheessa resurssipula helpottui.

Resurseja oli sitä mukaan vasta, kun menttiin eteenpäin ja herättiin, että mitä se niinku vaatii. Et ihan lopussa vasta päästiin siihen tilanteeseen et ymmärrettiin se koko keissi... Me nähtiin se aikajana niin pitkänä, ja sit ei ollu sitä tietoa alussa, niin ei osattu sitä lähteä sitä ihan oikealla tavalla viemään. (Henkilö B)

Eli jos yleisesti puhutaan fasiliateista niin ei ollu kyllä tarpeeksi. Mut ehkä ihan loppuvaiheessa, missä tää priorisoitiin ykkösprojektiksi, niin se oli oikeestaan ensimmäinen vaihe, jossa ajatteli et voi jättää jotain muita tekemättä ja laittaa tähän projektiin vähän vauhtia. (Henkilö A)

### 6.2.3 Katalyytit

Katalyytit ovat tekijöitä, jotka nopeuttavat muutoksen läpivientä. Katalyytit toimivat myös muutoksen laukaisijoina yhdessä motivaattoreiden kanssa. (Innes & Mitchell, 1990, 12-13). Talousjohto<sup>5</sup> koki yleisesti konsernin sisäisen painostuksen projektin läpiviemisestä sekä emoyhtiön johdon SOX-projektille antaman painoarvon olevan katalyytit muutoksen käynnistämiseen sekä läpiviemiseen. Erityisesti konsernin sisäisten tarkastajien välitarkastuksista antama palaute, jossa tarkastajat määrittivät implementoinnin vallitsevat puutteet, toimi katalyyttinä implementointiprosessille. Myös projektin aikataulut toimivat katalyytteina muutokselle.

Kyllähän se painostus tuli oikeestaan emoyhtiöstä nimenomaan sitä kautta, että aikataulut oli lyöty lukkoon. Ja sit oli selkee se, et mitä tapahtuu, jos ei joku yhtiö...tai sielt ei suoraan tullu paperilla tätä viestintää et jos ette tee niin tää on sanktio...vaan se tuotiin se ymmärrys... ja täällä ymmärrettiin, et jos konserni ei tällasta läpäise, niin silloin ei pystytä saamaan sitä allekirjoitusta, jollonka menee viesti New Yorkiin ja pörssikurssit tulee helposti alas sen myötä. Tää oli tämä keissi, ja silloin sen painoarvo oli niin kova emoyhtiössä et ihan ylin johto suhtautui tähän niin vakavasti, että ne ei antanut tähän vaihtoehtoja...et tää on prioriteetti ykkönen ja tää on tehtävä. Ja sitä kautta se sitten ui tytäryhtiöönkin, mikä painoarvo tällä on. Ja sen huomasi sitten

---

<sup>5</sup> Talousjohdolla tarkoitetaan tässä yhteydessä taloushallinnossa esimiesasemassa toimivia henkilöitä.

matkanvarrella, kun tuli näitä checkkauksia ja me ei oltu ihan sitte kaikilta osin valmiina...niin heti ruvettiin seuraamaa, et mikä toi on ja jeesattiin...ja sitä kautta se vakavuus tästä ymmärrettiin... et se olisi se ajava voima eteenpäin. (Henkilö B)

Kyllähän se, että emoyhtiön...siis konsernin vaatimus oli sellanen, että tällanen pitää toteuttaa ja tota...tietysti se, että SOXin mukaan talousjohtaja ja toimitusjohtaja joutuu allekirjoituksellaan vakuuttamaan, että nämä asiat on kunnossa, niin se on aika hyvä motivaattori johdolle pistää nämä asiat kuntoon. (Henkilö C)

#### **6.2.4 Muutoksen momentti**

Muutoksen momentilla tarkoitetaan muutoksen jatkuvuutta. Tarkemmin ottaen muutoksen momentilla viitataan tässä yhteydessä tekijöihin, jotka pitävät muutosprosessin käynnissä. Tämän tutkielman empiiristen havaintojen perusteella voidaan sanoa muutoksen momentin sekä muutoksen katalyyttien olleen osittain päällekkäisiä. Konsernin sisäinen painostuksen havaittiin vaikuttavan molempiin kategorioihin. Erityisesti emoyhtiön järjestämien sisäisten tarkastajien vierailut tytäryhtiössä pitivät muutoksen käynnissä. Voidaan siis sanoa konsernin sisäisen painostuksen olleen yksi SOX-implementoinnin pääasiallisista momenteista. Sisäisiltä tarkastajilta tytäryritys sai myös hyödyllistä palautetta sekä parannusvaatimuksia. Tämä lisäsi projektissa mukana olleiden henkilöiden ymmärrystä koko SOX-projektista ja lisäsi heidän haluaan viedä projektia eteenpäin.

Kyllä mulle ainakin oli tää viime syksy, silloin kun oli emoyhtiöstä nää tarkastajat ja kun heiltä sai sitä palautetta, vaikka se oli sitä, et tuli hirvee lista puutteista...Et huomaa et paljon oli vielä tehtävää. Mutta silloin mä sain oikeastaan ensimmäisen kerran sellasta kunnan palautetta ja niinku ymmärsin et mitä vaaditaan, koska sitä ennen ei sitä käyttöömaisuuspuolta ollu vielä kukaan ulkopuolinen katsonut. Niin silloin tuli sellanen...et kun sä nää täytät, niin pitäis olla niinku hyväksyttävällä tasolla tehty...et silloin oli helppo jatkaa. Et sitä ennen se oli sellasta ikävää tehdä, kun ei oikein tiennyt että tekeekö oikein. (Henkilö G)



Myös talousjohdossa työskentelevien haastateltujen henkilöiden omien henkilökohtaisten organisaation kehittämistavoitteiden yhdistäminen SOX-projektin tavoitteisiin lisäsi innostusta viedä projektia eteenpäin.

Kyllähän siellä oli ihan hyviä palautteita... ja nimenomaan sisäisen tarkastuksen puolelta. Saatiin todella yksityiskohtainen palaute, et kyllähän se mun mielestä auttoi tän lopullisen ymmärtämisen syntyyn. Ja tosiaan ei se pelkästään tämän kirjallinen palaute vaan myös ne keskustelut tarkastajien kanssa. Sanotaan, että jos olis pelkästään jutellut yhden tarkastajan kanssa, niin se lopullinen ymmärtäminen olis vieläkin ollu ihan eri asteella. Et oli hyvä, kun tuli erilaisia tarkastajia... ja kävi erilaisia keskusteluja heidän kanssaan, niin se lopullinen ymmärrys syntyi siitä, että okei...mennään näiden kahden tarkastajan kommenttien välimaastossa, niin löydetään just se oikea, mitä haetaan... Oikeestaan tämä viimeinen syksy, kun tuli se lopullinen herääminen siihen mikä tässä nyt on se oikea tapa toteuttaa...Kyllä siinä vaiheessa ainakin oli todellinen into ja kun siinä vaiheessa se konkretisoitui, kun näihin muutenkin haluttuihin prosessien kehittämisiin...että me todellakin saadaan SOX ja tämä muuten haluttu prosessien kehittäminen saadaan niinku yhdistettyä. Et kyllä siinä vaiheessa oli todellinen into tehdä sitä ja viedä se loppuun... ja saada hyvät suunnitelmat ja sitten myös niinku toteuttaa ne. Et kyllä tää viimeinen valaistumisen jakso oli todella hyvää työskentelyä. Et tässä vaiheessahan se todellinen vastustus tietysti loppuu, kun tajuaa, että nythän todella paljastuu se, että me todella hyödytään tästä. (Henkilö C)

Yleisesti SOX-projektin etenemistä tarkasteltaessa voidaan sanoa projektin edenneen vaihtelevalla tempolla. Projektin kesto oli huomattavan pitkä suhteutettuna sen vaatimustasoon sekä sen vaatimaan työmäärään. Kokonaisuudessaan SOX-implementaatio kesti puolitoista vuotta. Mukaan mahtui sekä tiiviimpiä ajanjaksoja että passiivisempia jaksoja. Projektin pitkä kesto aiheutti taloushallinnossa projektiväsymystä. Toisaalta myös konsernin sisäinen epäselvä tiedotus SOX-vaatimuksista vähensi projektihenkilöiden haluja viedä projektia eteenpäin.

Musta se [projektin eteneminen] meni aika vaihtelevasti. Tosiaan ensin tehtiin joku... ja sit tuntuu et okei, tää on ihan hyvä...et ollaan tehty jo aika pitkälle. Mut sit tuleekin ihan uudet ohjeet ja joudutaan alottamaan alusta. Et se menee

vähän vaihtelevasti. Välillä tuntuu tosiaan sitä haluais viedä tän kunnialla loppuun mut että se vähän hillitsi sitä, kun taas tuntuu et se alotetaan alusta. Ja sitten alkaa kyllä tulla projektiväsymystä, niin kyllähän siinä se väkisinkin tulee jossain välissä vastaan. (Henkilö A)

Erityisesti loppua kohden projektin momentti tuntui kuitenkin kasvavan huomattavasti. Tytäryhtiö sai huomautuksia konsernin sisäisiltä tarkastajilta. Tämän jälkeen SOX-projekti nostettiin yrityksessä tärkeimmäksi prioriteetiksi. Resursseja vapautettiin projektihenkilöiden käyttöön. Tytäryrityksessä oli selvästi havaittavissa todellista intoa viedä projekti kunnialla loppuun.

Alussahan se oli vähän et mennään ja viedään nyt eteenpäin, et ei siinä mitään momentumia ollu siinä hommassa. Mut sanotaan että tässä loppuvaiheessa... sellanen halu oli, kun oltiin nyt alotettu niin tehdään se loppuun. (Henkilö B)

Ihan loppumetreillä...siinä vaiheessa, kun oli tää viimeisin tarkastajien tarkastus...et sieltä tuli niin paljon lunta tupaan... Siitä nousi ehkä joku tällanen talvisotamainen näytön paikka ja innostus, et nyt tää laitetaan kuntoon. Siinä oli sellanen viimeinen nousu. (Henkilö D)

### 6.2.5 Johtajat

Ilman projektin johdossa olevien yksilöiden vahvaa johtamisroolia muutosprosessin epäonnistumisen todennäköisyys lisääntyy huomattavasti. Sekä Cobb et al. (1995) että Kasurinen (2002) ovatkin määritelleet projektin johdossa olevien vahvojen yksilöiden olevan kriittinen muutosta edistävä voima. Haastatteluissa kävi ilmi projektissa mukana olleiden olleen tyytyväisiä projektin vetäjiin. Projektin vetäjät hoitivat oman roolinsa hyvin ottaen huomioon emoyhtiöltä saamiensa ohjeiden sekä koulutuksen tason.

Sanotaan, että kyllähän nää projektin vetäjät teki hirveesti työtä tän projektin eteen. Kyl mä voin sanoa et he teki hirveesti sellasta työtä, mikä ei niinku kuulu projektin vetäjille. Et sitten kun xxxx tuli [vetämään projektia], jolla oli vielä enemmän aikaa käyttää tähän, niin sitten rupes asia niinku vauhdilla menemään eteenpäin. (Henkilö A)



Heissä [projektin vetäjissä] ei ollut mitään vikaa. xxxx konsultti hiukan raivostutti pitkällä meileillään ja loputtomalla puheellaan, mutta en usko hänen keksineen varsinaista mahdotonta tehtäväämme itse vaan hän noudatti kyseenalaistamatta saamiaan ohjeita ja koulutusta. (Henkilö F)

Tytäryrityksen ylimmän johdon tuki sen sijaan oli haastateltujen mielestä kaksijakoinen. Projektin alkuvaiheessa koettiin ylimmän johdon tuen olleen hyvin marginaalista, mutta projektin loppua kohden ylin johto astui kuvaan näkyvämmiin. Ylimmän johdon tuki näkyi lopussa erityisesti resurssien järjestämisenä. Kokonaisuudessaan SOX-implementointi koettiin lähinnä keskijohdon sekä alempien organisaation tasojen projektina.

Tosta ylimmän johdon tuesta, et ehkä se todellinen tuki näky vasta siinä ihan loppuvaiheessa, kun todella sanottiin, että tää priorisoidaan kaiken muun edelle...et tää pitää saada valmiiksi. Mut sitä ennen... niin kyllähän se siinä mielessä tuki oli, kyllähän tässä kun konsulttiapua tarvittiin niin ei tässä mitään estoa ollut, mut sellasta konsernin sisäistä tukea ei ainakaan hirveen näkyvästi tullut. (Henkilö A)

Meillä oli semmonen niinku ohjausryhmän tyyppinen, joka kokoontui määrääjain. Mut en ainakaan tuntenu niinku sillai saavani tukea...mut onhan se sitte et jos ite menee hakemaan, et onhan se itsestäkin kiinni. Mut kyl se enempi oli niin kun organisaation alempien tasojen juttu. Mut kyllähän sitte tässä viimeisessä vaiheessa tuli tää johdon tuki, mut sitte kanssa ne ehdottomat vaatimuksetkin. Et sitte, kun tää nousi ykkös prioriteetiksi, niin sitte ylin johtokin tuli kuvaan enemmän. (Henkilö G)

Mielenkiintoinen havainto oli ylimmän johdon virallisen ja epävirallisen mielipiteen ero. Tämä kävi esille eräässä haastattelussa. Virallisesti ylin johto liputti SOX-projektin tärkeyden puolesta, mutta joissakin epävirallisissa tilanteissa mielipide oli päinvastainen. Epävirallisesti johto koki projektin turhana, toimintaa rasittavaan asiana, josta ei juurikaan hyödyttäisi. Haastatellun mielestä tämä heikensi moraalia. Lisäksi johdon tiedotuksesta projektista oli puutteita. SOX-projektista tiedotettaessa tärkein argumentti oli projektin pakollinen toteuttamisvaatimus. Tämä koettiin motivaatiota laskevaksi.

Sanotaan, että se oli ehkä kaksijakoinen... Et tietenkin, että tämä projekti saatiin jollakin tapaa pyörimään, niin kyllä johto oli jollakin tapaa lipunkantajina eturintamassa liputtamassa tän asian tärkeyden puolesta. Mutta ehkä sellanen todellinen projektin tuki kuitenkin sieltä taustalta puuttui...että se todellinen ajatus kuitenkin oli se, että tää on tällanen pakollinen annettu juttu ja me ei tästä hirveesti hyödytä. Tää oli mun mielestä se todellinen kanta, joka tuli jossakin lounaspöytäkeskustelussa esille...ja ylipäättään jossakin muualla, kun virallisissa tilanteissa, mikä kyllä omalta osaltaan mun mielestä rapautti sitä moraalia taas alaspäin. (Henkilö C)

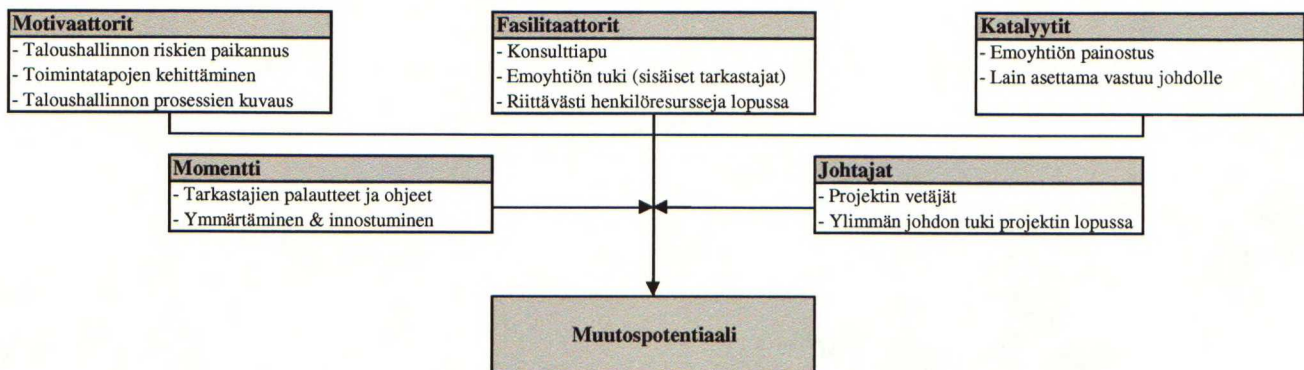
Kyllä se pääosissaan nimenomaan oli näin... mutta toisaalta näin se [projekti] myytiinkin...että tämä nyt vaan on pakko tehdä. Se oli se pääargumentti. Ei siinä sillon kukaan oikeastaan pysty muita motiiveja itselleen edes keksimään, jos se myydään, että tämä on nyt vaan pakko tehdä näin. (Henkilö C)

#### **6.2.6 Yhteenveto muutosta potentiaalisesti edistävistä voimista**

Edellä on kuvattu case-yrityksen kontekstissa Kasurisen (2002) laskentatoimen muutosmallin kategorioiden mukaisesti muutospotentiaaliin vaikuttavat voimat. Näihin kategorioihin kuuluvien voimien toimiessa muutosta edistävästi luovat ne pohjan onnistuneelle laskentatoimen muutokselle. Aina kaikkia Kasurisen (2002) määrittelemiä muutosta edistäviä voimia ei kuitenkaan voida paikantaa. Kuten tämän tutkielman empiriaosiesta huomasimme, saattaa organisaation henkilöstö suhtautua muutosta edistäviin voimiin eri tavoin sekä mieltää niiden vaikutuksen erilaiseksi.

Mikäli jotkin muutosta edistävät voimat puuttuvat tai niiden muutosta edistävä vaikutus ei ole riittävän suuri, saattaa organisaatiosta nousta esille ylitsepääsemättömiä muutosta vastustavia voimia. Kuviossa 8 on esitetty case-yrityksen SOX-implementointiprosessin analysoinnissa löydetty muutosta edistäneet voimat. Edellä olevassa empirian raportoinnissa on noussut esille myös muutosta vastustavia voimia. Näitä voimia esitellään tarkemmin seuraavissa kappaleissa.





**Kuvio 8.** Muutospotentiaaliin vaikuttavia tekijöitä

### 6.3 Muutosta vastustavat voimat

Tässä kappaleessa esitellään haastatteluissa esiin noussutta muutosvastarintaa liittyen SOX-järjestelmän implementointiin. Muutosvastarintaa analysoidaan teoriaosuudessa esitettyjen muutosvastarinnan kategorioinnin mukaisesti. Muutosvastarinta on jaettu tässä osiossa kolmeen kategoriaan: hämmentäviin tekijöihin, viivästyttäviin tekijöihin sekä institutionaalisiin tekijöihin.

#### 6.3.1 Hämmentävät tekijät

Kasurisen (2002, 337) mukaan epäselvyydet muutosprosessin tavoitteiden kommunikoinnissa aiheuttavat muutosvastarintaa organisaatioissa. Tähän väitteeseen löydettiin tukea haastatteluissa. Haastatteluissa nousi yksi muutosvastaisuutta aiheuttava henkilöstöä hämmentävä tekijä ylitse muiden. Tietämyksen puute SOX-projektin toteuttamisvaatimuksista sekä tavoitteista oli selvästi suurin muutosta vastustava voima. Tytäryritys oli saanut emoyhtiöltä projektin toteutusmallin eli ns. geneerisen mallin. Tämän mallin soveltaminen käytännössä aiheutti kuitenkin suuria vaikeuksia. Lisäksi ongelmia tuotti paitsi kommunikaatio emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä, mutta myös konsernin sisäisten tarkastajien sekä projektin toteuttamisen avuksi palkattujen konsulttien ja tilintarkastajien näkemyserot vaatimustasosta, tavoitteista sekä geneerisen mallin roolista implementoinnissa.

Mun mielestä siinä oli useampi juttu. Ensinnäkin siinä oli se, et näit neuvojia oli eri tahoilta: meil oli suomalaisia konsultteja, sit meillä oli omat tilintarkastajat, sitten meillä oli nää konsernin sisäisen tarkastuksen ihmiset ja sit meillä oli tää ohjausryhmä. Ja näiden neuvot meni ihan ristiin. Ne ei koordinoiut keskenään eikä me saatu niitä koordinoimaan. Et yks sano et pitää ehdottomasti ottaa kaikki geneerisestä mallista ja toinen sano et ei... ja se sotki ihmisiä. (Henkilö D)

Kyllähän tavoitteet oli tosiaan siinä mielessä epäselvät, että tosiaan sisäisen tarkastuksen asettamat tavoitteet ja sitten taas tilintarkastajilta saadut palautteet tai tavoitteet, alkuun ainakin, oli hyvin totaalisesti ristissä... tai eritasolla...et kyl se aika paljon aiheutti hämmennystä et mitä tässä oikeesti pitäis tehdä. Ja nimenomaan sama juttu ohjeistuksen kanssa, et ei osattu ohjeistaa oikein. (Henkilö C)

Tavoitteiden kommunikaatio emon ja tytäryhtiön välillä oli huonoa. Lisäksi projektin tavoitteet sekä implementointiohjeet tuntuivat haastateltujen mielestä muuttuneen jatkuvasti. Erityisesti hämmennystä tytäryhtiössä herätti emoyhtiön projektivastaavien tietämättömyys SOX-projektin tavoitteista sekä toteuttamistavoista.

Se, että sitä oikeeta asiaa kerrotaan. No onhan sitä oikeeta asiaa ollu sillon aluksikin jossakin määrin, jos olis ollu organisaatio sen verran valmis, mutta kun ei ollu kukaan kuullutkaan SOXista...mut ei ollu ne viestittäjätäkään. Mä ite olin siellä emoyhtiön tiloissa muutamaan otteeseen semmosessa tilaisuudessa, missä niitä on käyty läpi...nää SOX managerit ja muut... et kyl se niinku heijastu niistä vetäjistäkin. Niillä ei ollu vastauksia moniinkaan kysymyksiin, hirveen ristiriitaisia kommentteja, näkemyksiä oli eri asioista erilaisia eri yksiköiden välillä. Se kertoo siitä, että kyl se on niinku äärimmäisen vaikee projekti ollu viedä läpi, et ei sitä niinku voi vaan heittää johonkin maa-organisaatiolle, et tehkää... et se on ihan mahdoton keissi saada hetkessä ja kerralla valmiiksi. (Henkilö B)

Ja sitte kyllä kanssa, ett mitä tällä oikeen haettiin. Ja sitte just kun ne muuttu ne ohjeet...et kun olit just istunut yhden päivän ja tehny jotain tililiitoksia,



joka oli tosi tyhmää hommaa, ja sit se todettiin et se oli väärällä tyylillä tehty, niin kyl se oli tosi turhauttavaa, kun se oliskin menny uusiksi. Et kun se ohjeistus muuttui kokoajan... Et tuntu et ei se siellä emoyhtiössäkään ollu selvää, mitä ne halus. (Henkilö G)

Muutosvastaisuutta saattaa aiheuttaa puutteellinen koulutusprosessi, jossa projektin hyödyistä sekä sen toteuttamistavoista kerrotaan organisaatiolle (Argyris & Kaplan, 1994, 85-91). Koulutusta projektin läpiviemiseksi oli tytäryhtiössä määrällisesti riittävästi tarjolla. Sen sijaan koulutuksen pätevyydestä haastatellut olivat toista mieltä. Koska tietoa SOX-lain vaatimuksista ei tytäryhtiössä ollut, palkattiin konsultteja avuksi järjestämään projektiin osallistuville henkilöille koulutusta. Kyseisten konsulttien tuli hoitaa omalta osaltaan yhteydenpitoa emoyhtiön projektihenkilöiden kanssa sekä luoda koulutukselle sisältöä emoyhtiöltä saadun informaation perusteella. Yleisesti tytäryhtiössä koulutuksen koettiin kuitenkin olleen liian yleispätevää. Epäselviin linjauksiin sekä tavoitteisiin ei koulutuksissa otettu kantaa. Suurelta osin tämän katsottiin johtuneen huonosta kommunikaatiosta projektin eri sidosryhmien välillä.

Kyl koulutusta järjestettiin mun mielestä aikalailla riittävästi, et kyl se ongelma oli enemmän just siinä et ei tiedetty, mitä kouluttaa...et kun se asia siellä pohjalla...ne tavoitteet ja sisältö oli niin kun...tai se sisälsi liian paljon kysymysmerkkejä, niin se koulutuksen järjestäminen oli iso haaste. Mut siltä osin, kun asiat oli selkeitä, niin kyllä mun mielestä koulutusta oli riittävästi saatavilla. (Henkilö C)

Kyllä voin sanoa et koulutuksessa oli puutteita...et mä luulen et kukaan ei tiennyt, ei edes kouluttajat et, mikä on se tapa...se oli kaikille uutta. Kaikki ties sen teoriaperustan... mutta sit kun puhutaan ihan yksittäisestä faktisesta asiasta niin se on vähän toinen juttu. Et sillai se koulutus oli puutteellista...et mä luulen et myös siellä koulutettiin hyvin, mut nää isot linjat jäi linjaamatta. (Henkilö D)

Tekis mieli sanoa et koulutus ei ollu riittävää, kun ihmiset ei ymmärtänyt. Mut kyl koulutusta...meil oli konsultteja siinä käytössä ja oli koulutusta ja viestittiin, mitä se on... et ei se ehkä enää koulutuksesta ollut kiinni et jos me kerrotaan ne aika tarkkaankin...et se on enemmänkin sit ihmisten... mikä kyky

niillä on vastaanottaa... no aina voidaan kysyä sitte onks se koulutus sit oikeanlaista... se on vaikee asia se SOX, kun sä lähdet sitä sieltä kalvoilta yleistasolta läpi käymään, et sen pitäis niin konkretiaan pystyä viemään et sen sais kiinni. No tietysti se oli epäselvä vähän se viesti sieltä emoyhtiöltä, et me ei pystytty tarkalla tasolla viemään oikeella tavalla, et sekin hämmensi sitä loppupäätä tietysti. Et ei se koulutuksesta ehkä ollu kiinni, et se on ollu näistä muista asioista sitten...et jos me oltais heti tiedetty, mitä tässä tavoitellaan, tietysti se heijastuu siihen koulutukseenkin. (Henkilö B)

Projekti toteutettiin englannin kielellä. Tämä lisäsi implementoinnin haastavuutta. Myös koulutusta sekä projektista kommunikoimista tämä vaikeutti. Projektin tavoitteita ei joko osattu kommunikoida oikein tai niitä ei ymmärretty oikein. Myös projektin toteutusmallin tulkinta osoittautui vaikeaksi juuri vieraan kommunikointikielen takia. Kommunikaatio tytäryhtiön henkilöstön sekä avuksi palkattujen konsulttien kanssa koettiin tietyltä osin vaikeaksi juuri vieraan projektin toteutuskielen takia. Yleisesti ottaen voidaankin sanoa yhteisen kommunikaatiokielen puutteen osaltaan lisänneen muutosvastaisuutta tytäryhtiössä.

Et alkuun oli tosi vaikee hahmottaa tää kokonaisuus. Ja kun ne konsultitkin käytti niitä kaiken maailman lyhenteitä koko ajan...se oli ihan hirveetä, kun luettiin sitä geneeristä mallia, joka oli englanniksi. Et äkkiä vaan piti tehdä, et muutettiin vaan vähän sanajärjestystä... Jos ajan kanssa olis saanu tehdä nää englanniksi, niin se olis ollu ihan kiva ja mä tykkäsin siitä, mut silloin aluksi se oli kyllä rankka seurata sitä kun se konsultti vaan käytti niitä englanninkielisiä lyhenteitä...et olis vaan ollu parempi, kun olis puhunut ihan selkokieltä. Mutta niin kun sanottu, toi termistö oli niinku hankalaa. Et se aiheutti kyllä hämmennystä ja sitte vastarintaa koko hommaan aluksi.

(Henkilö G)

Osittain muutosvastaisuutta aiheuttaa puutteellinen organisaation jäsenten muutokseen sitouttamisprosessi. Sitouttamisprosessissa tulee organisaation jäseniä motivoida toteuttamaan suunnitellut muutokset. (Argyris & Kaplan, 1994, 85-91). Tytäryhtiön sisäisessä muutokseen sitouttamisprosessissa oli havaittavissa puutteita. Tämä heijastui joidenkin haastateltujen motivoinnin epäonnistumisena. Joidenkin haastateltujen mukaan



ainoa motiivi implementoinnille oli vain emoyhtiön vaatimus implementoida SOX. Ennen kaikkea SOX nähtiin liian raskaana järjestelmänä toteuttaa verrattuna siitä saataviin hyötyihin. Tästä aiheutui huomattavaa negatiivista suhtautumista itse SOX-projektin toteutukseen että SOX-projektista aiheutuviin muutoksiin organisaatiossa.

Vaikka on kuinka kehittämisorientoitunut, niin ei todellakaan voinut löytää mitään muuta motiivia kuin ko [emoyhtiön implementointivaatimus] strategian toteuttaminen. Vallitsevassa toimintatavassa on puutteita, mutta en nähnyt toimintaa parantavia elementtejä SOXin läpiviemisessä. Ehkä jossain paikoissa löytyi aukkoja, mutta niiden korjaaminen olisi onnistunut suuruusluokkia karkeammalla säätämisellä – sanotaan vaikka niin, että turha laastaroida naarmuja, jos valtimo vuotaa. Eli liiallinen tarkkuustaso söi ne vähäisetkin hyödyt, jotka ehkä oli nähtävissä. (Henkilö F)

SOX-implementoinnista saatavat taloudelliset hyödyt koettiin liian vähäiseksi verrattuna siitä aiheutuviin kustannuksiin. Taloudellisen hyödyn tavoittelu ei täten toiminut riittävänä taloushallintoa sitouttavana tekijänä. Talousjohto oli hyvin yksimielinen siitä, että SOX-implementoinnista ei ole saatavissa taloudellista hyötyä.

Mä en usko suoraan sanottuna, että tytäryhtiön osakkeenomistajalle tai sijoittajalle SOX on tärkeä asia...mä voin olla väärässä, et tää on aika subjektiivinen näkemys... Mä uskon et se voi olla amerikkalaisille sijoittajille tärkeää, siis siellä pörssimarkkinoilla iso asia. Et se voi olla näiden Enronin ja kaikkien asioiden jälkeen ne voi arvostaa sitä, et on tällanen ainakin näennäinen turva siitä, et asiat on hoidettu hyvin. Vielä tää ei oo tuonu meille mitään taloudellista hyötyä. (Henkilö D)

Kappaleessa 6.2.5 kuvattu ylimmän johdon suhtautuminen projektiin heijastui osittain koko tytäryhtiön henkilökuntaan. Ylin johto oli virallisesti projektin kannalla, mutta epävirallisesti ylimmän johdon kanta projektista oli toinen; projekti aiheutti vain ylimääräisiä kustannuksia, eikä siitä ollut saatavissa riittävästi hyötyjä. Major & Hopper (2005, 226) väittivät tutkimuksessaan johdon muutosvastaisuuden tarttuvan helposti muihin organisaation jäseniin. Tälle väitteelle löydettiin tukea haastatteluissa. Johdon asenne

heijastui joihinkin haastateltuihin, laski heidän motivaatiotaan sekä vähensi heidän sitoutumistaan projektiin.

Eräänä hämmentävänä sekä muutosvastaisuutta aiheuttavana tekijänä voidaan tulkita olleen myös konsernin sisäisten implementointivaatimusten sekä SOX-lain vaatimusten eroavaisuus. Joidenkin haastateltujen käsitys oli konsernin toteutusmallin olevan huomattavasti tarkempi ja yksityiskohtaisempi kuin SOX-lain vaatimukset. Konsernin sisäisen toteutusmallin koettiin olevan samalla toimintaa aidosti ohjaava malli, jonka tavoitteena ei ole pelkästään täyttää SOX-vaatimuksia, vaan myös tarjota konsernin sisäiselle tarkastukselle työväline ohjata koko konsernin työtapoja. Eräänä todisteena tästä voidaan pitää konsernin sisäisten tarkastajien sekä ulkopuolisten konsulttien näkemyseroja SOX-vaatimuksista. Yleisesti ottaen konsernin sisäisen tarkastuksen vaatimukset olivat merkittävästi tiukemmat. Osittain tämä herätti tytäryhtiössä muutosvastaisuutta, mutta osittain tämä myös ymmärrettiin talousjohdossa. Huomattavaa kuitenkin on, että konsulttien esittämä toteutustavan koettiin aiheuttavan yrityksessä vain kosmeettisia muutoksia, ei todellisia toiminnan riskejä pienentäviä muutoksia. Tärkeintä oli vain noudattaa SOX-vaatimuksia virallisesti.

Sanotaan nimenomaan näin, että konsernin SOX projekti ei tähännyt pelkästään vain SOX-lakien noudattamiseen ja niiden vaatimusten täyttämiseen, vaan tässä nimenomaan haluttiin luoda mun mielestä myös sisäisen tarkastuksen näkökohtia eli näitä tavoitteita oli syvennetty ja lisätty ihan eri tasolle, kun mitä laki olisi vaatinut. Tässä niinkun luotiin konsernin sisäiselle tarkastukselle työkalu ja haluttiin tietysti niinku vaikuttaa koko konsernin työtapoihin. Et se oli niinku myös konsernin toiminnan ohjausta. Ja sitä kautta sitte aika raskas kokonaisuus tuleekin. Et SOX sai aikahyvin syyt näistä syvennyksistä...et siinä mielessä niinku ratsastettiin SOXilla aika hyvin. Et muuten näinkin massiivinen sisäisen tarkastuksen ja prosessien ohjauksen erillinen projekti oliskin aiheuttanut todella kovaa vastustusta...et tässä pystyttiin SOXin varjolla tuomaan enemmän kun pelkkä SOX. (Henkilö C)

Kyllä tässähän tulee taas just se että, mikä nyt sitte oli todella SOXin vaatimus niinku siinä mielessä, että mitä SOX laki vaatii ja mikä nyt oli sitten konsernin SOX-projektin vaatimukset...eli tuotiin nimenomaan emoyhtiön vaatimukset



eikä SOXin vaatimuksia joihin prosesseihin... Mä luulen, että siinä väkisinkin lopussa kävi nimenomaan niin, että nää konsultit, jotka ei ollu tässä koko aikaa mukana, niin ne katto enemmän sen lain vaatimuksia. Nimenomaan se, että niiltä tuli sellasia ”helppoja” ratkaisuja, millä ne lain vaatimukset täytetään... ja nimenomaan tuli sitten näitä kosmeettisia muutoksia, mitkä sitten taas rapauttaa sitä uskoa siltä asialta, että tehdään niin kun kosmeettisia muutoksia, eikä näitä todellisia muutoksia... Että nimenomaan näiden uusien lopussa olleiden konsulttien painotus oli nimenomaan siinä, että näytetään virallisesti hyvältä. (Henkilö C)

Epäselvyyden muutosprojektin tulevaisuudesta on havaittu aiheuttavan hämmennystä sekä muutosvastaisuutta organisaation jäsenissä (Kasurinen, 2002, 337). Samansuuntainen havainto tehtiin myös tämän tutkielman haastatteluissa. Eräs SOX-projektin tulevaisuuteen vaikuttava tekijä oli tytäryhtiössä läsnä lähes koko projektin ajan. Tytäryhtiö oli suuren osan SOX-implementaatioprojektin toteutusajasta omistajanvaihdosuhan alla. Omistajanvaihdokseen liittyi kuitenkin useita epäselvyyksiä, joten yrityskaupan varsinainen toteutus lykkääntyi ennalta määräämättömään ajankohtaan. Tytäryhtiössä oli kuitenkin yleisesti tiedossa SOX-projektin päättyvän kaupan toteutuessa. Tämä epäselvyys projektin tulevaisuudesta aiheutti tytäryhtiössä hämmennystä sekä motivaation laskua viedä projektia eteenpäin.

Kyllähän se on tietysti vaikuttanut kaikkien tekemiseen, ja varsinkin tietysti SOX-projektiin, kun tämä oli nykyisestä emoyhtiöstä lähtöisin oleva projekti, niin varmasti se on vaikuttanut monella tasolla, et nimenomaan millä motivaatiolla tehdään. (Henkilö C)

### **6.3.2 Viivästyttävät tekijät**

SOX-implementointi projekti oli pääsääntöisesti myöhässä aikataulusta. Projektin viivästymiseen vaikuttivat useat tekijät. Päällimmäisenä esiin nousivat henkilöresurssipula sekä tietämättömyys SOX-vaatimuksista. Henkilöresurssipulaa on käsitelty edellä tarkemmin kappaleessa 6.2.2. Tietämättömyys projektin tavoitteista oli siis sekä hämmentävä että viivästyttävä muutosvastarinnan tekijä. Tämä havainto tukee Kasurisen

(2002, 337-338) väitettä yksiselitteisen implementointistrategian puutteen olevan merkittävä muutosprosessia viivästyttävä tekijä.

Mun mielestä kaks tärkeintä tekijää just näissä viivästymisissä oli, että ensinnäkin resursseja oli liian vähän. Nyt me yritettiin aika kovassa loadissa oleville talousihmisille sanoa et tää vaan siihen päälle. Se ei oikein toiminut. Et resurssien puute oli selvä ongelma. Mut sit toinen oli vähintäänkin yhtä iso ongelma oli just tää et nää suuret linjat vaihtu...et ensin mentiin näin ja sitte näin. Tietyllä tavalla pienempiä oli sitte nää [implementoinnissa käytettävään] tietojärjestelmään liittyvät ongelmat. Ja sit tää tuli niin yhtä aikaa näiden muiden projektien kanssa. (Henkilö D)

Myös Kasurisen (2002, 337-338) toteama muutoksen ajoittumisajankohdan vaikutus muutoksen viivästymiseen huomattiin tässä tutkimuksessa. Ajankohdan vaikutus oli selvästi kytköksissä resurssipulaan. Yrityksen taloushallinnossa oli useita muita isoa projekteja käynnissä samaan aikaan. Henkilöstöllä ei ollut riittävästi aikaa toteuttaa SOX-projektia.

Sitä kun ensisijaista oli aina kuitenkin se oma raportointi [viitataan omaan normaaliin työhön], niin sitte siihen aikatauluun kun yritti sovittaa niin se ei ihan aina deadlineissa pysynyt. Et se oli selkeesti raskasta, kun tätä joutu tekemään oman työn ohella. Ja sitte tehdä työtä, josta oli kokoajan sellanen tunne, että tekeekö tätä oikein...et halus aina vähän siirtää sitä tekemistä. (Henkilö G)

Shields (1995) esitti väitteen, että tekniset implementointitekijät kuten organisaation ulkopuolinen konsulttiapu tai implementoinnissa käytettävät tietojärjestelmät eivät vaikuttaisi olennaisesti laskentatoimen järjestelmän implementointiin. Haastatteluissa tälle väitteelle ei löydetty tukea. Tekniset implementointitekijät nousivat tärkeiksi fasilitaattoreiksi, joskaan eivät kaikkein tärkeimmiksi. Yleisesti ottaen SOX-implementoinnissa käytettyä tietojärjestelmää kritisoitiin haastatteluissa yleisesti. Järjestelmän toiminnallisuus oli haastateltujen mielestä huono. Koska järjestelmä oli internetin kautta toimiva koko konsernin käyttämä järjestelmä, se oli loppukäyttäjälle



hidaskäyttöinen. Järjestelmän käyttöliittymä koettiin raskaaksi sekä vaikeaselkoiseksi. Järjestelmän koettiin hidastaneen projektin etenemistä huomattavasti.

Mut sen lisäksi näistä muista fasiliteteista, niin tää tietojärjestelmä eli mehän saatiin emoyhtiöltä tää xxxx-ohjelma...tää heille räätälöity ohjelma, joka liikkeellelähtövaiheessa ja kai ihan loppuun asti toimi osittain heikosti, hirveen hidas, et sen jakaminen, niinku käyttöönotto talossa oli hirveen työlästä. Ne alkusytöt oli tosiaan sellasia et siinä ehti hakea pari kuppia kahvia siinä odotellessa. (Henkilö D)

Tietojärjestelmä nyt oli oma lukunsa. Yhteydet olivat sanoinkuvaamattoman hitaat. Järjestelmän logiikka oli käyttäjäepäystävällinen... Yhteydet hitaat. Käytettävyydeltään paitsi epälooginen niin myös puutteellinen. Teknisesti paitsi puutteellinen niin myös buginen. Tekninen toteutus raskas. Prosessit byrokraattiset ja raskaat. Käyttäjaoikeudet byrokraattiset. Surkean ja keskeneräisen järjestelmän surkea implementaatio. Projektin ajaksi olisi pääsyoikeuksia voinut keventää. Ja kaikki em. ominaisuudet ”tapissa” huonoimmat, millä tahansa asteikolla mitattuna. (Henkilö F)

Yhdeksi keskeiseksi muutosta viivästyttäneeksi tekijäksi nousi haastatteluissa esille tytäryhtiössä vallinnut yleinen negatiivinen asenne SOX-projektia kohtaan. Tämä havainto on yhdenmukainen Granlundin (2001, 153) esittämien tutkimustulosten kanssa, missä Granlund esittää keskeisessä asemassa olevien yksilöiden negatiivisten asenteiden vaarantavan muutosprosessin onnistumisen. Tytäryhtiön taloushallinnossa voidaan sanoa vallinneen kielteinen suhtautuminen SOX-implementaatioon sekä SOX-vaatimuksiin.

Kyllä negatiivisia asenteita oli... että kyllä siellä suurta vastustusta oli. Että katsottiin, että ne omat työt on se, minkä takia henkilö on täällä, ja SOX on tällanen ylimääräinen lisä, joka ei kiinnosta ja siihen ei aikaa käytetä. Et kyllä voidaan sanoa olevan sellasta SOX kielteisyyttä ihan selkeesti... ja voi sanoa et aika laajaltikin. (Henkilö C)

No, työ sinällään oli sellaista, että jos vaan pystyi tekemään mitään muuta, niin sen mielummin valitsi kuin tuon [SOX] työskentelyn esimerkiksi. Eli yksilötasolla varmasti • motivaatio ohjasi kaikkeen muuhun kuin tähän

projektiin. Ja sillä sitten varmasti oli vaikutusta. Sellasta passiivista vastarintaa. (Henkilö F)

Shieldsin (1995) tutkimustuloksille liittyen johdon tuen puuttumisen ja koulutuksen puutteen hidastavaan vaikutukseen löydettiin tässä tutkielmassa tukea. Case-kontekstissa näiden muutosta estävien tekijöiden katsottiin kuitenkin olleen luonteeltaan enemmän hämmentäviä tekijöitä kuin muutosta viivästyttäviä tekijöitä.

### **6.3.3 Institutionaaliset tekijät**

Institutionaalisiksi muutosta vastustaviksi tekijöiksi havaittiin tässä tutkielmassa mm. vallitseva organisaatiokulttuuri, vallitsevat valtarakenteet, vakiintuneet toimintatavat sekä olemassa olevat organisaatorakenteet. Institutionaaliset muutosvastarinnan tekijät nousivat haastatteluissa merkittävään asemaan. Vallitsevan organisaationkulttuurin havaittiin olevan yksi muutosvastarinnan voimakkaita esteitä, joka aiheutti yleistä turhautumista SOX-vaatimuksiin. Implementoitava SOX-malli vaati huomattavia muutoksia vakiintuneeseen organisaatiokulttuuriin. Tästä johtuen myös muutosvastarintaa ilmeni laajalla rintamalla. Tämä havainto on yhdenmukainen Markuksen & Pfefferin (1983, 210-215) esittämän tutkimustuloksen kanssa, joka esittää muutosvastarinnan todennäköisyyden nousevan, mikäli implementoitava järjestelmä muuttaa vallitsevaa organisaatiokulttuuria.

Jos ajattelee sähköbisnestä, niin kyllä tää hyvin paikallisia on...et tässä niinku pyöritään tässä ja nyt, ja ihmiset on pitkään ollu ja tehny...ja tavat ja tottumukset on tullu tietyiksi...ja homma toimii. Hyvin tehokkaasti vähillä panoksilla. Sit tulee tämmönen malli, mikä istuu ehkä emoyhtiön organisaatiokulttuuriin, täytytetään tänne, niin onhan siinä iso ristiriita sitte ruveta miettimään, et kun just on niinku päästy siitä dokumenttien tietystä leimauksesta niinku pois ja palataan takasinpäin...niin tuo se niinku tehottomuutta lisää ihan selkeesti. (Henkilö B)

Aiemmissa tutkimuksissa on esitetty vallitsevan kansallisen kulttuurin vaikuttavan olennaisesti yritysten organisaatiokulttuureihin sekä laskentatoimen käytäntöihin. (Granlund & Lukka, 1998; Gray, 1989). Myös haastatteluissa havaittiin yrityksen laskentatoimen käytännöissä sekä yleisissä toimintatavoissa heijastuvan kansalliselle



kulttuurille tyypillisiä arvoja. Emoyhtiön laatiman SOX-projektin toteutusmallin koettiin olevan räätälöity emoyhtiön organisaatiokulttuuriin sopivaksi. SOX-projektin toteutusmallin vaatimukset perustuvat tuotettavan taloudellisen informaation oikeellisuuden varmistamiseen. Näiden vaatimuksien mukaan mm. kaikki merkittävimmät taloudelliseen informaatioon vaikuttava laskentatoimen tuottama informaatio tulee tarkastaa kahteen kertaan joko toisen henkilön tai esimiehen toimesta. Yleisesti ottaen toteutusmallin koettiin heijastavan emoyhtiön organisaatiokulttuurille ominaisia piirteitä. Emoyhtiön organisaatiokulttuuria pidettiin ensisijaisesti byrokraattisena tarkastuskulttuurina. Kuva emoyhtiön organisaatiokulttuurista oli muodostunut talousjohdolle lähinnä konsernin sisäisten raportointivaatimusten sekä konsernin emoyhtiön henkilökunnan kanssa käytyjen keskusteluiden välityksellä.

SOXissa on paljon kyllä tekemistä yrityskulttuurin kanssa, että sen verran kun on nyt tutustunut emoyhtiön yrityskulttuuriin, niin sehän nyt on tällänen tarkastuskulttuuri. Ensinnäkin byrokraattinen kulttuuri ja sitten se, että kaikki tarkastetaan. Et jo ennen tätä SOXia niin se, mitä tietoja sinne raportoitiin ja lähetettiin ja niitä piti leimata ja faksata ja lähettää monella tavalla postitse, niin on tietysti outoa meille. (Henkilö D)

Tytäryhtiössä koettiin SOX-projektin vaatimuksien soveltuvan huonosti suomalaiseen organisaatiokulttuuriin. Suomalaista organisaatiokulttuuria pidettiin hyvin pitkälti esimiesten sekä alaisten väliseen luottamukseen perustuvana. Toisaalta alaisten koettiin haluavan tehdä oma työnsä tunnollisesti ja oikein. Nämä havainnot ovat yhdenmukaisia Granlund & Lukan (1998) tekemien havaintojen kanssa. Yleisesti ottaen tytäryhtiössä ei oltu totuttu SOX-toteutusmallin edellyttämään tarkastuskulttuuriin. SOX-vaatimukset olivat haastateltavien mielestä ristiriidassa suomalaisen organisaatiokulttuurin kanssa. SOX-toteutusmallin vaatimuksien mukaiset toimintatavat koettiin olevan liian byrokraattisia soveltuakseen tytäryrityksen organisaatiokulttuuriin. Koska esimiehen ja alaisen välillä vallitsee luottamus alaisen kyvystä tehdä työtehtävänsä oikein, ei SOX-toteuttamismallin vaatimia tarkistuksia koettu tarpeellisiksi.

Onhan tätä sisäistä tarkastusta, mitä SOX mun mielestä on aika paljon, niin onhan sitä ollu ennenkin yrityksissä... Mutta se, että tuli semmosta myös, mikä ei oo ollu täällä tapana...kun suomalainenhan on perusrehellinen, niin ei

oo niinku tapana tarkastaa toisen tekemisiä siten, sillä tavalla miten SOX vaatii...niin tuntu ainakin, että mentäis takapajulaan. Et se ei niinku suomalaiseseen istu niin hyvin. Ja aikaa menee enemmän byrokratiaan, ja sitte kun pitää tulostaa ja mapittaa ja tarkistaa toisen tekemisiä enemmän ja sitte, kun just pyritään paperittomaan konttoriinkin...Niin kyllä se tuntu vähän oudolta. (Henkilö G)

Kyllähän se tapa, miten tehtävät on organisoitu pohjoismaisissa yrityksissä osoittaa, että kulttuuri on täysin erilainen, kun esimerkiksi saksalaisissa tai amerikkalaisissa yrityksissä. Täällä todellakin luotetaan tekijään...ja työntekijä taas arvostaa sitä omaa tehtäväänsä ja haluaa tehdä sen kunnolla, eikä halua, että joku muu tulee sitä tekemään tai katsomaan edes. Ja tota...varsinkaan, että niitä joku sitä vielä tarkastaa, koska sehän voi löytää sieltä vaikka jonkun virheen... (Henkilö C)

Suomessa esimiehet yleensä tosiaan luottaa siihen, mitä alaiset tekee... ja alaiset ei myöskään odota sitä, että työt käydään kuittaamassa...esimies vaan kuittaa nimenomaan niin päin, kun tulee sellanen ongelma, niin sit käydään esimieheltä kysymässä, miten tällasen vois ratkaista. Tavallaan ei Suomessa sellasia resursseja ole, että ensin jokin asia tehdään ja sitte toinen sen kattoo... että aika tehokasta ja johtaa automaattisesti siihen että sun pitää luottaa, että toinen sen tekee. Ja sehän on Suomessa se tyypillinen kulttuuri, että vaan puurretaan ja tehdään työt hyvin. Tällönhän tulee just se ongelma, et moni voi kokea sen, että työhön ei luoteta, jos jonkun pitää aina käydä olan yli kattomassa ja kuittaamassa... Et nää kyllä hankaloittaa Suomessa tätä, et ei oo resursseja eikä tällaseen tyyliin oo toisaalta koskaan totuttu. (Henkilö A)

Organisaatiokulttuurin ohella myös olemassa olevat organisaatorakenteet aiheuttivat tytäryhtiössä muutosvastaissuuta. Tytäryhtiössä koettiin olemassa olevien organisaatorakenteiden olevan toimivia. SOX-vaatimuksia ne eivät kuitenkaan kaikissa taloushallinnon prosesseissa täyttäneet. Tästä syystä organisaatorakenteita jouduttiin muuttamaan. Organisaatiomuutosten myötä myös työntekijöiden tehtäväkuvat muuttuivat. Tämä lisäsi osaltaan muutosvastarintaa tytäryhtiössä. Tämä havainto on yhdenmukainen Granlundin (2001, 153-155) tutkimuksen kanssa, jossa tutkija havaitsi organisaation



työntekijöiden nykyisten työtehtävien soveltumattomuuden muutoksen jälkeiseen tilanteeseen aiheuttavan muutosvastaisuutta.

Totta kai organisaatorakenteet ja vakiintuneet toimintatavat on häirinnyt SOXia...tai nimenomaan näkemys, että olemassa olleet toimintatavat ja rakenteet olis niinku hyvät...ja sitten SOXin näkemykset oli, että oli vaarallisia työyhdistelmiä joissakin paikoissa...niin totta kai sellanen konkreettinen asia, kun aletaan organisaatorakenteita muuttamaan, niin se toisissa aiheuttaa vastustusta. Ja sitte ku mennään niin konkreettiselle tasolle, kun vastuut ja työnkuvat muuttuu, niin kyllähän ne on isoja asioita.

(Henkilö C)

Muutokset organisaation sisäisissä valta- ja vastuurakenteissa ovat potentiaalinen muutosvastarinnan lähde (Major & Hopper, 2005, 224, 226). Tälle väitteelle löydettiin tukea haastatteluissa. Toteutettaessa SOX-projektia huomattiin sen muuttavan vallitsevia vastuurakenteita sekä tytäryhtiön henkilökunnan työkuvia. Valta- ja vastuurakenteiden muutoksien koettiin aiheuttavan epävarmuutta tytäryhtiön taloushallinnossa. Yleisesti ottaen työntekijän oman vastuun väheneminen koettiin haastatteluissa negatiivisena asiana. Työntekijät eivät luopuneet omista vastuualueistaan mielellään. He ottivat kunnia omasta työstään, eivätkä kokeneet tarpeelliseksi, että heidän tekemiään töitä tarkastaa toinen henkilö. Työntekijät ottivat mielellään vastuun omasta työstään ja kokivat sen mahdollisen menetyksen luottamuksen puutteena. Tämä aiheutti muutosvastaisuutta tytäryhtiössä yleisellä tasolla.

Nimenomaan tämä liittyy tähän suomalaiseen kulttuuriin tai yrityksen kulttuuriin, nimenomaan se, että on pidetty nämä omat tehtävät ja vastuu niistä...ja että kaveri ei tule niitä kattomaan... Niin kyllähän tämä rakenne ja tämä tarkastusnäkökulma aiheuttaa vastustusta... Ja jos ajattelee, että tehtäviäkin on siirretty eri yksiköihin, niin tietysti silloin ne tehtävät siirtyy joltakin henkilöltä pois, niin ei hän sitä hyvänä koe, vaan silloin siitä tulee jo epävarmuus, että mitä tässä nyt itse tehdään, jos osa tehtävistä viedään pois.

(Henkilö C)

Toisaalta työntekijän vastuun kasvaminen aiheutti myös muutosvastaisuutta. Yleisesti ottaen tytäryhtiössä ei oltu valmiita ottamaan lisävastuuta omaan toimenkuvaansa. Varsinkin toisen henkilön tekemästä työstä vastuun ottaminen koettiin epämiellyttäväksi. Yleisestä mielipiteestä poiketen johtaja-asemassa olevat henkilöt hyväksyivät vastuun kumuloitumisen ylöspäin organisaatiossa. Johtajat olivat ottaneet vastuun alaistensa työpanoksista jo ennen SOX-implementaatiota. Toimihenkilöiden vastuun lisääntyminen aiheutti kuitenkin muutosvastarintaa tytäryhtiössä.

Kyllä mun kokemus ylipäättään tästä vastuuasiasta on se, että periaatteessa meillä on hyvin vastuuntuntoisia tekijöitä ja hirveen lojaaleja tälle yritykselle. Mutta ihmiset on kyllä vähän...jos mä mietin yleensä ihmisiä... niin ihmiset joskus välttää vastuuta. Sitä vähän pallotellaan aina. Ja sen takia mä aina sanonkin että vastuu kumuloituu organisaatiossa ylöspäin. Et ihmiset ei kyllä aina mielellään ota sitä. Ja just tässä voin hyvin kuvitella, että se saattaa jopa ahdistaa jota kuta...et tulee tällainen proseduuri et se joutuu kuittaamaan toisen työtä. Jotku laittaa siihen huoletta nimensä ja toinen ajattelee et mulla on nyt vastuu siitä, ja se voi tuntua hankalalta. (Henkilö D)

Vastuurakenteen muuttaminen aiheutti epäselvyyttä tytäryhtiössä. Yleisesti oli epäselvää, mitä vastuun ottaminen toisen henkilön työstä käytännössä tarkoitti. Eräät kokivat toisen henkilön tekemien töiden tarkastuksen merkitsevän heidän olevan vastuussa, mikäli toisen henkilön tekemät työt johtavat virheelliseen taloudelliseen informaatioon. Toiset puolestaan kokivat tarkistuksen olevan vain muodollista. Yleisesti ottaen tämä epäselvyys vastuun määräytymisestä aiheutti kuitenkin vastustusta SOX-projektin tuomia muutoksia kohtaan.

Vastuun määräytyminen on yks sellanen epäselvä asia, mitä olis ehkä koulutukseen kaivattu, niin olis tää vastuun määrittely, et olis niinku selkeästi viestitty koko organisaatiossa, et miten nää vastuut menee just tällasissa, kun toinen tarkastaa toisen töitä. Koska sitten siinä oli kanssa sellasta epävarmuutta ja vastustusta aiheuttavaa, kun joku henkilö tarkastaa toisen tekemiset ja ottaa sillä vastuun... ja sitten herääkin, että enhän minä voi ottaa vastuuta toisen tekemisistä. Ja sitten tällasten pohdintoihin käytettiin aikaa ja se aiheutti vastustusta, että tää olis kyllä ollu sellanen, mitä olis pitänyt selkeyttää. (Henkilö C)



Eräs merkittävä haastatteluissa havaittu muutosvastarinnan lähde oli organisaation vakiintuneet toimintatavat. Tytäryhtiön henkilöstön toimintaa ohjasivat vahvasti vanhat, toimiviksi koetut tavat toimia. Vallitsevat tavat toimia olivat hyvin voimakkaita johtuen mahdollisesti osittain henkilöstön pitkäaikaisista työsuhteista. SOX-projekti toi mukanaan huomattaviakin muutoksia yrityksen toimintatapoihin. Uusien toimintatapojen implementointi aiheutti suurta muutosvastarintaa. Toimintatapojen muutokset koettiin turhiksi, koska ongelmia ole ilmennyt, vaikka organisaatiossa on aiemmin toimittu vanhojen käytäntöjen mukaisesti. Tämä havainto vakiintuneiden toimintatapojen aiheuttamasta muutosvastarinnasta on yhdenmukainen Burnsin & Scapensin (2000, 16-17) esittämän institutionaalisen muutosvastarintateorian kanssa.

Nää vakiintuneet toimintatavat oli kyl varmasti sellanen estävä asia, et ihmisethän urautuu. Me kaikki uraututaan. Ja kun on todellakin pitkiä työsuhteita, et jos on tehny tietyn asian 10 vuotta tai 20 vuotta samalla tavalla niin vaikka siin olis kuinka hyvät perusteet et se pitää muuttaa, niin ihminen kyl ärsyyntyy siitä eikä halua sitä muuttaa. Et se on kyllä selkeesti se niinku estävä tai hankaloittava tekijä. Et semmonen urautunut tapa tehdä työtä, muutoksiin tottumattomuus... (Henkilö D)

Tällaset vakiintuneet toimintatavat on sellanen perusmuutosvastarinnan aiheuttaja... siis se ei oo pelkästään tää projekti... kyllähän se on niin, että tääkin [organisaatio] on kuitenkin elänyt aika vakiintunutta elämään pitkään, niin kyllähän se että on vuosikaudet saanu tehdä samalla tavalla ja sitte haetaan niinku muutosta...et se on ihan luonnollista, että se aiheuttaa muutosvastarintaa. (Henkilö A)

Konkreettisemmän esimerkin vakiintuneiden toimintatapojen muuttumisen aiheuttamasta turhautumisesta ilmaisi eräs haastateltava. Haastateltava koki muutokset omissa toimintamalleissaan, erityisesti palkkojen budjetoinnissa, osittain turhiksi. Muutos lisää ylimääräistä työtä, mutta siitä ei juurikaan kerry lisähyötyjä, voidaan haastatellun kommentteista päätellä. Osittain muutosvastaisuuden voidaan tulkita aiheutuneen myös vastuun vähentymisestä. Ennen muutosta henkilöllä oli valta hoitaa kyseinen osa budjetointia yksin, mutta muutoksen jälkeen toisten henkilöiden tulee hyväksyä haastatellun laatimat budjetit. Tämä huomio vastuurakenteen muuttumisen aiheuttamasta

muutosvastarinnasta tukee edellä esitettyjä havaintoja vallitsevan vastuurakenteen muuttumisen vaikutuksesta muutosvastarintaan.

Toisissa prosesseissa tää tarkastus tuntu vähän turhalta. Et esimerkiksi palkkojen budjetoinnissa... Kun meillä on ollu tää käytäntö, et mä budjetoin koko yhtiön palkat keskitetysti eli teen sitä jokaisen kustannuspaikan haltijan puolesta... niin nyt sitte mun olis pitänyt lähettää se jokaiselle tiedoksi ja ne kattoo ja hyväksyy tän budjetin...et se niinku tuntu vähän et se on turhaa.  
(Henkilö G)

Muutosvastarintaa saattavat aiheuttaa puutteet organisaation kyvykkyydessä selviytyä muutoksesta (Burns & Scapens, 2000, 16-17). Tälle väitteelle löydettiin osittain tukea haastatteluissa. Haastatteluissa kävi ilmi tytäryhtiön SOX-projektissa mukana olleiden henkilöiden kyvykkyyden toteuttaa emoyhtiön vaatimuksien mukainen implementointi olleen jossain määrin puutteellista. Tämän todettiin johtuneen pääasiassa ohjeistuksen puutteesta. Jossain määrin voidaan kuitenkin tulkita muutosvastarinnan aiheutuneen myös suoranaisesti kyvykkyyden puutteesta. Erityisesti SOX-toteutusmalli koettiin vaikeaselkoiseksi. Oman lisänsä vaikeaselkoisuuteen toi projektin vieras toteutuskieli. Tytäryhtiön henkilökunnalla voidaan sanoa olleen puutteita osittain sekä tietotaidossa että kokemuksessa vastaavanlaisista implementoinneista. Yleisesti ottaen voidaan siis sanoa organisaation kyvykkyyden puutteen selviytyä muutoksesta aiheuttaneen muutosvastarintaa.

#### **6.3.4 Yhteenveto havaituista muutosta vastustavista voimista**

Edellä kuvatut tytäryhtiössä havaitut muutosta vastustavat voimat ovat pääsääntöisesti aikaisempien laskentatoimen muutosta käsittelevien tutkimuksien johtopäätösten mukaisia. Empiria vahvistaa organisaatiossa olleen huomattavaa muutosvastarintaa. Voimakasta muutosvastarintaa ilmeni konkreettisesti projektin implementointivaiheessa. Ominaista tälle vastarinnalle oli sen liittyminen juuri muutosprosessin toteutukseen sekä toteutuksessa ilmenneisiin ongelmiin. Tämä muutosvastarinta tulkittiin pääsääntöisesti hämmennystä aiheuttavaksi sekä muutosta viivästyttäväksi. Muutosvastarintaa aiheutti myös SOX-toteutusmallin vaatimusten soveltaminen käytännössä. Tätä muutosvastarintaa voidaan kutsua institutionaalisten tekijöiden aiheuttamaksi muutosvastarinnaksi. Kuviossa 9 on



tiivistetty empiriassa esiin nousseet muutosta vastustavat voimat. Muutosvastarinnan aiheuttamia vaikutuksia muutosprojektin tulemaan on käsitelty seuraavassa kappaleessa.

Hämmäntävät tekijät
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Epäselvyyksiä tavoitteista</li> <li>• Puutteellinen kommunikaatio tytäryhtiön sekä emoyhtiön välillä</li> <li>• Epäselvyyksiä toteutustavoissa (ohjeet muuttuivat implementoinnin kuluessa)</li> <li>• Puutteet koulutuksen sisällössä</li> <li>• Puutteellinen organisaation jäsenten sitouttamisprosessi</li> <li>• Ylimmän johdon epävirallinen mielipide projektista saatavien hyötyjen puutteesta heijastui muuhun organisaatioon</li> <li>• Erot emoyhtiön laatiman SOX-toteutusmallin ja SOX-lain asettamissa vaatimuksissa</li> <li>• Epäselvyys projektin tulevaisuudesta (omistajanvaihdos)</li> </ul>
Viivästyttävät tekijät
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resurssipula</li> <li>• Projektin epäsuotuisa ajankohta (useita muita projekteja meneillä samaan aikaan)</li> <li>• Hidas ja epäkäyttäjystävällinen tietojärjestelmä</li> <li>• Yleinen negatiivinen asenne projektia kohtaan</li> </ul>
Institutionaaliset tekijät
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vallitseva organisaatiokulttuuri ristiriidassa SOX-projektin tuomien muutosten kanssa</li> <li>• Vallitsevat organisaatorakenteet</li> <li>• Vallitsevat valta- ja vastuurakenteet</li> <li>• Vakiintuneet toimintatavat</li> <li>• Puutteet organisaation kyvykkyydessä selviytyä muutoksesta</li> </ul>

**Kuvio 9.** Yhteenveto havaituista muutosta vastustavista voimista

#### 6.4 Kosmeettinen vs. reaalin laskentatoimen muutos

Tutkielman eräänä mielenkiintona oli kuinka potentiaalinen muutosvastarinta vaikuttaa muutosprosessin tulemaan. Tavoitteena oli osittain tutkia onko case-yrityksen virallisesti raportoitujen SOX-vaatimukset täyttävien toimintatapojen noudattamisessa havaittavissa eroja yrityksen käytännön toimintaan verrattuna. Toisin sanottuna onko muutosvastarinta aiheuttanut case-yrityksessä vain kosmeettista muutosta toimintaan. Tätä tutkielman tavoitetta ei ollut kuitenkaan mahdollista täysin tutkia. Tutkimuksen empirian havainnointivaiheessa SOX-projekti lopetettiin juuri ennen SOX-lain velvoitteiden voimaan astumista. Syy projektin lopettamiseen oli case-yrityksen omistajanvaihdosprosessin alkaminen. Omistajanvaihdoksen myötä case-yritys ei ollut enää velvollinen noudattamaan SOX-vaatimuksia.

Eräille haastateltaville oli kuitenkin implementointiprojektin aikana vahvistunut kuva siitä, kuinka SOX-lain vaatimien käytäntöjen sekä varsinaisen toiminnan välillä olisi potentiaalisesti vallinnut suuriakin eroja. Pääosin eräät haastateltavat ennakoivat yrityksen raportoitujen SOX-vaatimusten mukaisten toimintatapojen olleen vain ns. virallisia totuuksia, eivät todellisen toiminnan kuvauksia. Osittain tytäryhtiössä pelättiin SOX-vaatimusten aiheuttavan vain kosmeettista muutosta. Kosmeettisella muutoksella tarkoitettiin vain muodollisia toimintatapojen muutoksia, ei todellisia reaalisten toimintatapojen muutoksia. Tämä koettiin riskiksi etenkin prosesseissa, missä SOX-vaatimusten noudattaminen olisi muuttanut merkittävästi vakiintuneita toimintatapoja. Institutionaalisesta muutosvastarinnasta koettiin siis aiheuttavan resistanssia, joka estää reaalisen laskentatoimen muutoksen toteutumisen.

Sanotaan nyt näin et kyllä semmonen epäily herää, et varmasti olis jossain kohti sellasissa prosesseissa, missä niinku eniten on ollu vastustusta ja missä eniten on nähty, että tämä ei niin kun tue sitä alkuperäistä toimintamallia ja on nähty nimenomaan, että se alkuperäinen toimintamalli on se oikea tapa toimia. Niin on hyvin suuri riski, et olis SOX mielessä luotu uusi toimintamalli, mut käytännössä toiminta olis jatkunut ennallaan. (Henkilö C)



Vakiintuneiden toimintatapojen lisäksi myös vallitsevan organisaatiokulttuurin koettiin potentiaalisesti johtavan kosmeettiseen muutokseen. Esimerkiksi haastateltava otti SOX-vaatimusten velvoittamat tarkastukset, joissa toinen henkilö tarkastaa toisen henkilön tekemän työn, jotta taloudellisen informaation oikeellisuus voitaisiin varmentaa. Tytäryhtiössä vallinneen luottamuksen toisen henkilön työn oikeellisuuteen koettiin osaltaan aiheuttavan SOX-vaatimuksista poikkeamista. Tarkastuksen suorittanut henkilö saattaa luottaa toisen henkilön tekemään työhön eikä tämän takia suorita taloudellisen informaation oikeellisuuden tarkastusta. Kyseinen tarkastaja on kuitenkin velvoitettu SOX-vaatimusten mukaan merkitsemään nimimerkkinsä todisteeksi suoritetusta tarkastuksesta. Todellisuudessa tarkastus saattaa siis olla vain nimellistä, ei todellisuudessa taloudellisen informaation oikeellisuutta varmistavaa.

Se [SOX-vaatimusten noudattaminen] vaatii lisää resursseja ja se koetaan tavallaan turhana... joka asiaan vaaditaan kaks tekijää...ja se voi jopa johtaa siihen, että se ensimmäinen ei välttämättä edes piittaa siitä, vaan luottaa että kyllä joku toinen tarkistaa, kun että jos on yksin vastuussa siitä asiasta... et todella niinku huolehdi siitä että se on oikein. Tai ehkä sitte jos tehdään tarkastuksia vain SOXin takia niin voi johtaa siihen, että vaan pistetään puumerkki ja se on sillä selvä... ei niinku perehdytä siihen. (Henkilö E)

Myös henkilöstön kyvykkyyden puute mainittiin yhdeksi potentiaaliseksi syyksi kosmeettiselle muutokselle. Case-yrityksen matala organisaatio ei mahdollista asiantuntevaa informaation oikeellisuuden varmistusta. Yrityksestä koettu löytyvän riittävän montaa tiettyjen talouden osa-alueiden osaajaa, jotta vaaditut tarkastukset olisi voitu tehdä asiantuntevasti. Tämän koettiin johtavan vain nimelliseen informaation tarkastukseen.

Kyl mä luulen, et sellanen [kosmeettisen muutoksen] vaara olis ollu. Se on ainakin vaarana monessa asiassa, missä pitää olla nämä kaks tekijää, niin välttämättä sitä osaamista ei ole... vaan, jos kumminkin meillä on yks veroasiantuntija ja sitten joku muu katsoo läpi niin se nyt ei välttämättä auta... vaan et sitte jokaiseen erityiskysymykseen pitäis olla kaks asiantuntijaa... Eli varmaan helposti se olis ollu et pomo olis kuitannu... ja sit oltais selvitty siitä. Mut se pomo ei voi joka ikiseen asiaan mennä takaamaan. (Henkilö E)

## 7. EMPIRIAN TEOREETTINEN TULKINTA

### 7.1 Laskentatoimen muutosta edistävien voimien ilmeneminen

Tutkimuksessa havaitut laskentatoimen muutosprosessiin vaikuttavat tekijät voidaan jakaa teoriaosuudessa esitetyn mallin (Innes & Mitchell, 1990; Cobb et al. 1995; Kasurinen, 2002) mukaisesti viiteen kategoriaan. Tutkimuksessa havaittiin kyseisen mallin mukaisia laskentatoimen muutosta edistäviä tekijöitä, kuten muutoksen motivaattoreita, fasilitaattoreita ja katalyytteja. Tutkimuksessa havaittiin myös muutoksen momentin sekä muutoksen johtajien roolien vaikutuksen olevan merkittävä muutosprosessin onnistumisen kannalta. Vaikka havaitut muutosta edistävät tekijät voitiin luontevasti jakaa teoriaosuudessa esitetyn laskentatoimen muutosta analysoivan mallin mukaisiin kategorioihin, poikkesi tässä tutkielmassa analysoitu muutosprosessi teoriaosuudessa esitetystä muutosprosessista. Tämän tutkimuksen kohteena ollut laskentatoimen muutos oli asetettu organisaation ulkopuolelta. Aiemmissa tutkimuksissa esitetyt laskentatoimen muutosprosessit ovat lähteneet pääasiassa yrityksen omista intresseistä tai organisaation ulkopuolisista yleisemmistä tekijöistä kuten globalisaatiosta, monimutkaisesta toimintaympäristöstä jne. Tämän johdosta käsillä olevassa tutkimuksessa havaitut muutosta edistävät voimat ovat luonteeltaan osittain erityyppisiä, kuin mitä aiemmissa tutkimuksissa on esitetty.

Teoriaosuudessa esitetylle väitteelle motivaattoreiden sekä katalyyttien toimimisesta muutoksen käynnistäjinä (Innes & Mitchell, 1990) löydettiin tässä tutkimuksessa tukea. Fasilitaattoreiden väitettiin aiempien tutkimusten perusteella olevan muutoksen toteutumiselle välttämättömiä tekijöitä (Innes & Mitchell, 1990). Myös tälle väitteelle löydettiin tukea tämän tutkimuksen empiirisistä havainnoista.

Tutkimuksen kohteena olevan laskentatoimen muutoksen pääasiallisena motivaattorina toimi painostus organisaation ulkopuolelta, mutta myös organisaation sisäisiä motivaattoreita havaittiin. Sisäisinä motivaattoreina toimivat pääasiassa case-yrityksen talousjohdon motiivit kehittää organisaation toimintatapoja. Tutkimuksessa havaitut motivaattorit olivat jokseenkin erilaisia teoriaosuudessa esitettyjen motivaattoreiden kanssa. Tämä eroavaisuus voidaan selittää teoriaosuudessa esitettyjen motivaattoreiden erilaisella



taustalla. Ne ovat lähtöisin pääsääntöisesti organisaation omista muutostarpeista tai reagoimisesta kilpailuympäristön muuttumiseen, eivät niinkään organisaation ulkopuolisesta vaatimuksesta. Fasilitaattoreiksi voidaan tutkielman empirian perusteella luokitella organisaation saama ulkopuolinen tuki sekä implementoinnin vaatimat organisaation sisäiset resurssit. Nämä fasilitaattorit ovat yhdenmukaisia teoriassa esitettyjen fasilitaattoreiden kanssa. Yleisesti fasilitaattoreiksi havaittiin tutkimuksessa kaikki muutokselle edellytyksiä luovat konkreettiset tekijät. Katalyyttina muutosprosessille toimi painostus organisaation ulkopuolelta. Teoriaosuudessa esitetyt katalyytit ovat motivaattoreiden tapaan pääsääntöisesti lähtöisin organisaation omasta toiminnasta ja täten erilaisia verrattuna tässä tutkimuksessa havaittuihin fasilitaattoreihin.

Cobb et al. (1995) ja Kasurinen (2002) korostivat organisaation sisäisten muutosprosessin johtajien roolin tärkeyttä muutosprosessien läpiviennissä. Ilman vahvaa muutoksen johtamista saattaa muutosprosessi pysähtyä muutosta estäviin voimiin. Myös tässä tutkimuksessa havaittiin muutosprosessin johtajien roolin olevan kriittinen muutoksen onnistumisen kannalta. Lisäksi organisaation ylimmän johdon tuen havaittiin olevan tärkeää.

Teoriaosuudessa esitettiin muutoksen momentin, eli jatkuvan organisaation sisäisen orientoitumisen muutoksen läpivientiin, liittyvän olennaisesti muutokseen onnistumiseen (Cobb et al. 1995; Kasurinen 2002). Muutoksen momentin tärkeys havaittiin myös case-yrityksen muutosprosessissa. Muutoksen momentti toimi tutkimuksen empiiristen havaintojen perusteella muutosprosessia joko hidastavana tai vauhdittavana tekijänä, riippuen organisaatiossa yleisesti kulloinkin vallitsevasta muutosorientoituneesta ilmapiiristä.

## **7.2 Laskentatoimen muutosta vastustavien voimien ilmeneminen**

Teoriaosuudessa esitetyssä Kasurisen (2002) laskentatoimen muutosta käsittelevässä mallissa muutosta vastustavat tekijät oli jaettu kolmeen kategoriaan: hämmentäviin tekijöihin, viivästyttäviin tekijöihin sekä turhauttaviin tekijöihin. Tässä tutkimuksessa havaittiin empiirisen aineiston tukevan osittain Kasurisen (2002) tekemää kategoriointia. Sekä hämmentäviä että viivästyttäviä tekijöitä havaittiin case-organisaatiossa. Näiden

tekijöiden havaittiin liittyvän pääasiassa muutoksen implementointivaiheessa ilmenevään muutosvastarintaan. Turhauttavien tekijöiden havaittiin puolestaan liittyvän enemmän laskentatoimen muutoksen aiheuttamiin vaikutuksiin tulevaisu toimintavoissa, ei niinkään itse muutosprosessin implementaatiovaiheeseen. Empiriassa havaitut turhauttavat tekijät koettiin luonteeltaan pääsääntöisesti organisaatiossa vallitsevien instituutioiden aiheuttamaksi muutosvastarinnaksi (katso: Burns & Scapens 2000; Granlund 2001). Tästä syystä niistä käytetään tässä tutkimuksessa nimitystä institutionaaliset muutosvastarinnan tekijät, mikä poikkeaa Kasurisen (2002) kategorioinnista.

### **7.2.1 Havaitut hämmennystä aiheuttaneet tekijät**

Tutkimuksessa havaitut muutosvastarintaa aiheuttaneet hämmentävät tekijät olivat pääsääntöisesti yhdenmukaisia teoriaosuudessa hämmentäviksi muutosvastarinnan tekijöiksi kategorioitujen aikaisempien tutkimushavaintojen kanssa. Tutkimuksessa havaittiin laskentatoimen muutosprosessin epäselvien tavoitteiden aiheuttaneen muutosvastaisuutta. Tämä havainto on yhdenmukainen Kasurisen (2002) havaintojen kanssa. Epäselvyyden katsottiin aiheutuneen puutteellisesta kommunikaatiosta emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä. Puutteellinen kommunikaatio aiheutti myös epäselvyyksiä projektin toteutustavasta. Puutteellisen kommunikaation aiheuttama muutosvastarinta tukee Majorin & Hopperin (2005) esitystä puutteellisen kommunikaation sekä muutosvastarinnan välillä vallitsevasta yhteydestä.

Empirian analyysissä havaittiin koulutuksen sisällössä olleen puutteita. Myös eri organisaation tasojen sitouttamisessa laskentatoimen muutoksen toteuttamiseen havaittiin puutteita. Nämä havainnot tukevat Argyriksen & Kaplanin (1994) havaitsemia muutosvastarinnan lähteitä. Major & Hopper (2005) väittivät johdon negatiivisen asenteen heijastuvan muille organisaationtasolle ja aiheuttavan osittaista muutosvastarintaa. Samankaltainen havainto tehtiin myös tässä tutkimuksessa. Yrityksen ylin johto tuki virallisesti projektia, mutta ylimmän johdon epävirallinen kanta oli toinen. Epävirallisen mielipiteen havaittiin aiheuttaneen organisaatiossa hämmennystä sekä motivaation laskua. Myös Strebelin (1996) havainnolle muutosprosessissa mukana olleiden eri tahojen erilaisten näkemyserojen aiheuttamasta muutosvastarinnasta saatiin tutkimuksessa tukea.



Lisäksi epäselvyyden muutosprojektin tulevaisuudesta (Kasurisen, 2002) katsottiin tässä tutkimuksessa aiheuttaneen hämmennystä.

### **7.2.2 Havaitut muutosta viivästyttäneet tekijät**

Muutosprojektia viivästyttäneissä tekijöissä havaittiin joitakin aikaisempien tutkimustulosten kanssa ristiriidassa olevia muutosvastarinnan tekijöitä, mutta myös aiempaa teoriaa puoltavia tekijöitä paikannettiin. Shields (1995) esitti muutosvastarintaan vaikuttavan pääasiassa sekä organisatoriset että behavioristiset implementointitekijät kuten ylimmän johdon tuen puute, koulutuksen puute sekä resurssien puute. Näille väitteille löydettiin tässä tutkimuksessa tukea. Resurssien puute oli yksi suurimmista muutosvastarinnan lähteistä laskentatoimen järjestelmän implementoinnissa. Sen sijaan Shieldsin (1995) esittämälle havainnoille teknisten implementointitekijöiden, kuten ulkopuolisten konsulttien käytön sekä implementoinnissa käytetyn customoidun tietojärjestelmän, vaikuttamattomuudesta implementoinnin onnistumiseen, löydettiin päinvastaisia havaintoja. Tutkimuksessa havaittiin ulkopuolisen resurssien käytön osaltaan helpottaneen resurssipulaa sekä tuoneen osittain osaamista sekä tietoa muutosprojektista organisaatioon ja täten osittain vähentäneen muutosvastarintaa. Lisäksi tutkimuksessa havaittiin käytetyn tietojärjestelmän vaikuttaneen huomattavasti implementointiprosessiin. Hidas ja epäkäyttäjystävällinen tietojärjestelmä aiheutti organisaatiossa yleisesti suurta muutosvastarintaa.

Kasurisen (2002) havainnoille yksiselitteisen implementointistrategian puutteen aiheuttamasta muutosprojektin viivästyttämisestä sekä epäsuotuisan muutosajankohdan aiheuttamasta muutosvastarinnasta löydettiin myös tukea tässä tutkimuksessa. Muutosprojektia viivästytti myös organisaation henkilöstön yleinen kielteinen asenne muutosta kohtaan. Tämä on yhdenmukainen Granlundin (2001) tutkimustuloksien kanssa, joissa Granlund esittää yksilöllisten tekijöiden, kuten organisaation keskeisten henkilöiden negatiivisten asenteiden vaikuttavan muutosvastarinnan tasoon.

### **7.2.3 Vallitsevista instituutioista aiheutunut muutosvastarinta**

Tutkimuksen kohteena ollut laskentatoimen muutos luokiteltiin pääasiassa pakottavaksi isomorfiseksi muutokseksi (katso: DiMaggio & Powell, 1983). Pakotettu

laskentatoimenjärjestelmän implementointi oli toisaalta seurausta lainsäädännön muutoksesta, toisaalta emoyhtiön luomasta formaalista sekä epäformaalista paineesta organisaatiota kohtaan toteuttaa implementaatio. Lisäksi organisaatio oli riippuvainen painetta luoneesta tahosta. Muutoksen voidaan siis sanoa täyttäneen pakottavan isomorfisen muutoksen kriteerit. Pakottavasta isomorfisesta muutoksesta seurasi huomattavaa institutionaalista muutosvastarintaa.

Tutkimuksen kohteena olleen organisaation toimintaympäristö oli pysynyt suhteellisen stabiilina jo pitemmän aikaa. Henkilökunnan työsuhteet organisaatioon olivat yleisesti ottaen poikkeuksellisen pitkiä. Tästä oli seurannut vahvojen toimintaa ohjaavien instituutioiden (esim. organisaatiokulttuuri, organisaatorakenteet, vakiintuneet toimintatavat, valta- ja vastuurakenteet jne.)<sup>6</sup> syntyminen (katso: Burns & Scapens, 2000). Institutionaaliset toimintatavat ilmenivät organisaation toiminnan rutiineissa. Laskentatoimen muutosprojektin vaikutus organisaatiossa vallitseviin sääntöihin sekä rutiineihin oli merkittävä ja johti voimakkaan muutosvastarinnan syntymiseen. Edellä kuvattu muutosvastarinnan syntymisprosessi on yhdenmukainen teoriaosuudessa esitetyn Burns & Scapensin (2000) kehittämään institutionaalisen muutoksen teorian kanssa.

Mikäli uudet implementoitavat säännöt poikkeavat vallitsevista säännöistä sekä rutiineista, ja mikäli toimijoilla on lisäksi riittävää valtaa vastustaa muutosta, saattaa organisaatiossa syntyä aitoa muutosvastarintaa (Burns & Scapens, 2000, 10-11). Tälle väitteelle löydettiin tukea tutkimuksessa. Havaitut institutionaaliset muutosvastarinnan tekijät olivat pääsääntöisesti yhdenmukaisia teoriaosuudessa esitettyjen muutosvastarinnan tekijöiden kanssa. Vallitsevan organisaatiokulttuurin havaittiin olevan ristiriidassa muutoksen myötä voimaan astuvien toimintatapamuutosten kanssa ja olevan täten muutosta vastustava tekijä. Tämä havainto on yhdenmukainen mm. Markuksen & Pfefferin (1983), Kasurisen (2002) sekä Granlundin (2001) tutkimusten havaintojen kanssa.

Organisaatiokulttuuriin osittain liittyvien vakiintuneiden toimintatapojen muutoksien havaittiin myös aiheuttavan muutosvastaisuutta, koska muutosprojekti olisi tuonut

---

<sup>6</sup> Organisaatiokulttuurin voidaan sinänsä käsittää sisältävän myös vallitsevat organisaatorakenteet, toimintatavat sekä valta- ja vastuurakenteet. Tämän tutkimuksen yhteydessä organisaatiokulttuurilla onkin yleinen tarkoitus; se tarkoittaa organisaation yleistä tapaa toimia. Empiriaosiossa organisaatiokulttuurin dimensioita on käsitelty tarkemmin.

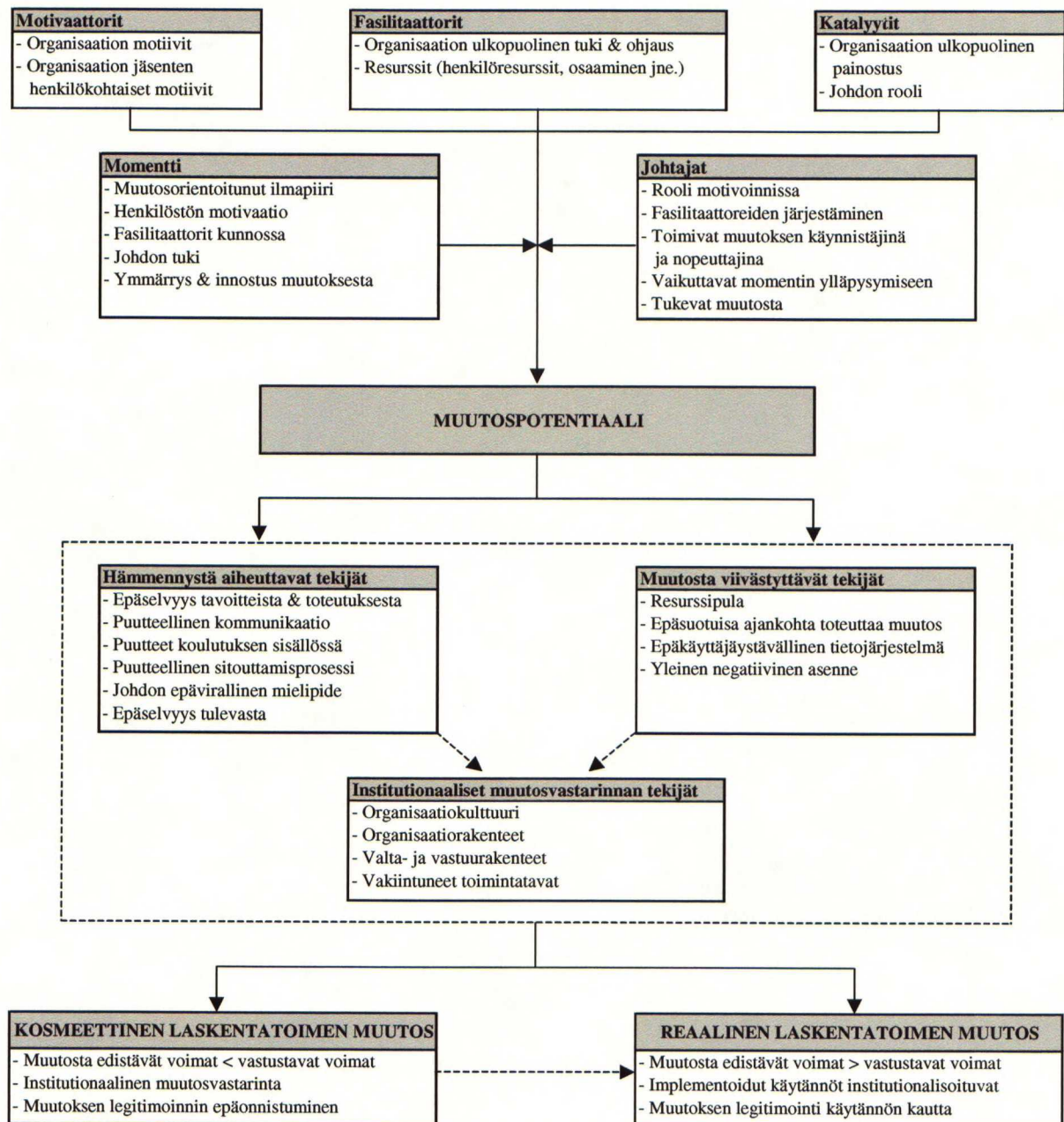


mukanaan merkittäviä muutoksi vakiintuneisiin toimintatapoihin. Vakiintuneiden toimintatapojen muutoksen aiheuttama muutosvastarinta on havaittu myös joissakin teoriaosuudessa esitetyissä institutionaalista muutosta käsittelevissä tutkimuksissa (Burns & Scapens, 2000; Granlund, 2001). Tutkimuksessa havaittiin myös vallitsevien konkreettisten organisaatorakenteiden olevan muutosta vastustava tekijä. Myös Roberts & Silvester (1996) sekä Kasurinen (2002) ovat havainneet vallitsevien organisaatorakenteiden potentiaalisesti estävän muutoksen onnistumista.

Valta- ja vastuurakenteiden muuttumisen havaittiin aiheuttavan muutosvastarintaa. Muutosvastarintaa aiheutti sekä vallan tai vastuun lisääntyminen että vähentyminen. Yleisesti ottaen muutokset vallitsevassa valta- ja vastuu rakenteessa koettiin epämiellyttäviksi. Teoriaosassa on esitetty useita tutkimuksia, joissa muutoksien valta- ja vastuurakenteissa on havaittu aiheuttavan muutosvastarintaa (katso: Markus & Pfefferin, 1983; Major & Hopper, 2005; Burns & Scapens, 2000). Osittain muutosvastarintaa havaittiin aiheuttaneen myös muutosprosessin legitimoinnin epäonnistuminen. Organisaatiossa ei muutosprosessin tärkeyttä korostettu riittävästi projektin alkuvaiheessa. Tämä havainto on yhdenmukainen Granlundin (2001) tutkimustulosten kanssa. Burns & Scapensin (2000) esittämälle väitteelle organisaation kyvykkyyden puutteen aiheuttamasta muutosvastaisuudesta saatiin myös tässä tutkimuksessa tukea.

## 8. JOHTOPÄÄTÖKSET

Kuviossa 10 on esitetty tämän tutkimuksen perusteella uudelleen muotoiltu Kasurisen (2002) esittämä laskentatoimen muutoksen malli. Malli kokoaa yhteen tutkimuksessa tehdyt keskeisimmät havainnot laskentatoimen muutosta edistävien voimien sekä muutosta vastustavien voimien välisestä vuorovaikutuksesta. Lisäksi malli huomioi muutoksen tulemaan, kosmeettiseen tai reaaliseen muutokseen, potentiaalisesti vaikuttavia tekijöitä.



Kuvio 10. Muokattu laskentatoimen muutoksen malli



## **8.1 Muutosta edistävien voimien ja muutosvastarinnan välinen vuorovaikutus**

Muutosta edistävät voimat luovat muutokselle mahdollisuuden toteutua. Motivaattorit sekä katalyytit käynnistävät muutoksen. Fasilitaattorit eli vallitsevat olosuhteet ja resurssit puolestaan antavat muutokselle tarpeelliset lähtökohdat toteutua. (Kasurinen, 2002). Muutoksen momentilla sekä muutoksen johtajilla on keskeinen rooli muutoksen läpiviennissä. Momentin voidaan sanoa olevan organisaatiossa vallitsevan yleisen muutosorientoituneen ilmapiirin ilmentymä. Muutosprojektin vetäjillä sekä organisaation johdolla on tärkeä rooli muiden muutosta edistävien voimien luomisessa sekä vahvistamisessa. Nämä kaikki yllä mainitut tekijät muodostavat organisaation laskentatoimen muutospotentialin.

Muutosta edistävien voimien ollessa riittävän voimakkaita sekä toimivan muutosta edistävästi, muutoksen potentiaali onnistua kasvaa. Vastaavasti, mikäli jotkin muutosta edistävät voimat puuttuvat tai niiden muutosta edistävä vaikutus ei ole riittävän suuri, saattaa organisaatiosta nousta esille ylitsepääsemättömiä muutoksen esteitä. Muutoksen onnistuminen riippuu siis muutosta edistävien sekä vastustavien voimien välillä vallitsevista voimasuhteista. Liian heikot muutosta edistävät voimat johtavat suurempaan muutosvastaisuuteen ja estävät täten potentiaalisesti muutoksen toteutumisen. Vastaavasti muutosta edistävien voimien ollessa riittävän voimakkaita muutosta vastustavien voimien kumoamiseksi, kasvaa muutoksen onnistumisen todennäköisyys.

Muutosta edistäviin voimiin havaittiin vaikuttavan voimakkaasti organisaation yksilöiden henkilökohtaiset tekijät. Toisin sanoen, mitä henkilökohtaisempia muutosta edistävät voimat ovat, sitä enemmän ne lisäävät muutoksen onnistumispotentiaalia. Yleisellä organisatorisella tasolla vallitsevat muutosta edistävät voimat eivät ole riittävän voimakkaita muutoksen esteiden ylittämiseksi. Muutosta edistävien voimien kategorioista muutoksen momentti sekä muutoksen johtajat -kategorioiden painoarvo nousee suureksi muutosta edistävien voimien muotoilemisessa henkilökohtaisemmiksi.

Johtajilla<sup>7</sup> voidaan sanoa olevan tärkeä rooli organisaation laskentatoimen muutosprosessissa. Osittain johtajien rooli on kaksijakoinen; toisaalta johtajien tulee pitää silmällä muutoksen vaikutusta koko organisaatioon, toisaalta organisaation yksilöiden toimintaan. Erityisesti johtajien rooli korostuu organisaation motivoinnissa. Johtajien on kyettävä perustelemaan muutoksella saavutettavat hyödyt jopa hyvinkin henkilökohtaisella tasolla. Johdolla on myös kriittinen rooli muutoksen fasilitaattoreiden järjestämisessä. Organisaatiolla on oltava riittävästi resursseja, sekä konkreettisia henkilöresursseja että abstraktimpaa tietotaitoa, muutoksen läpiviemiseksi. Muutoksen katalyytteihin johtajien suhde on jokseenkin erilainen. Johtajat voivat itse toimia muutoksen katalyytteina. Omalla näkemyksellään ja kokemuksellaan johtajat voivat käynnistää muutoksen sekä nopeuttaa sitä. Myös muutoksen momenttiin johtajilla on suuri vaikutus. Johtajat ovat suuressa roolissa organisaation muutosorientoituneen ilmapiirin luomisessa. Johtajat vaikuttavatkin muutoksen momenttiin lähinnä edellä esitettyjen motivaattoreiden sekä fasilitaattoreiden kautta. Yleisesti ottaen johtajat toimivat konkreettisesti muutosta edistävinä voimina antamalla tukea organisaation yksilöille, mutta vaikuttavat välillisesti myös muissa muutosta edistävissä voimissa.

Vahva muutoksen momentti on kriittinen tekijä muutosprosessin ylläpitämiseksi. Etenkin pitkäkestoisissa muutosprojekteissa muutoksen momentin rooli korostuu. Pitkäkestoisissa muutosprojekteissa saattaa ilmetä projektiväsymystä, joka liittyy joko suorasti tai epäsuorasti organisaation jäsenten kyllästymiseen jatkuvaan muutokseen. Muutoksen momentin ylläpysymiseen saattaa vaikuttaa organisaation ulkopuolisia tekijöitä kuten esimerkiksi organisaation ulkopuolinen painostus muutoksen läpiviemiseksi. Organisaation sisäisiä momentin ylläpitäjiä voidaan kuitenkin pitää tärkeämpinä muutoksen onnistumisen takeina. Momentin ylläpysymiseen vaikuttavat suoraan organisaation sisäiset motivaattorit sekä fasilitaattorit. Henkilöstön pysymisen motivoituneena, resurssien riittämisen sekä johdon tuen voidaankin katsoa olevan kriittisiä momentin ylläpitäjiä.

---

<sup>7</sup> Johtajilla tarkoitetaan tässä yhteydessä esitetyn laskentatoimen muutosmallin johtajat-kategoriaa. Tähän kategoriaan luetaan mukaan sekä projektin vetäjät että organisaation johto



## 8.2 Muutosvastarinnan vaikutus muutosprosessin tulemaan

Tutkimuksessa havaittu laskentatoimen muutokseen liittyvä muutosvastarinta voidaan jakaa kolmeen kategoriaan: hämmennyksestä johtuvaan muutosvastarintaan, muutosta viivästyttävään muutosvastarintaan sekä organisaatiossa vallitsevien instituutioiden aiheuttamaan muutosvastarintaan (katso: Kasurinen, 2002; Burns & Scapens, 2000). Havaitun muutosvastarinnan kategoriat ovat osittain luonteeltaan erilaiset, joten ne voidaan jakaa tutkimuksen perusteella kahdelle eri muutosvastarinnantasolle: muutoksen toteutustekniseen puoleen liittyvään muutosvastarintaan sekä muutoksen aiheuttamiin vallitsevien käytäntöjen muuttumiseen liittyvään muutosvastarintaan.

Hämentävät sekä viivästyttävät tekijät liittyvät pääsääntöisesti laskentatoimen muutoksen implementointiprosessiin ja muodostavat täten muutosvastarinnan ensimmäisen tason. Tämän tason muutosvastarinnan kategorioiden muutosta vastustavat voimat ovat siis muutosprosessin toteutustekniseen puoleen liittyviä. Näiden kategorioiden muutosta vastustavat voimat johtuvat pääasiassa puutteellisista muutosta edistävästä voimista. Kuviossa 11 on esitetty tutkimuksessa havaittuja joko suorasti tai epäsuorasti muutosta edistäviin voimiin liittyviä puutteita, jotka aiheuttavat muutosvastarintaa:

### Motivaattoreiden puutteesta aiheutuva muutosvastarinta

- Puutteellinen organisaation jäsenten muutokseen sitouttamisprosessi
- Epäselvyys muutosprojektin tulevaisuudesta

### Fasilitaattoreiden puutteesta aiheutuva muutosvastarinta

- Puutteet koulutuksen sisällössä
- Resurssipula (henkilöresurssit, osaaminen)
- Epäsuotuisa ajankohta toteuttaa muutos
- Epäkäyttäjäystävällinen tietojärjestelmä

**Johtajat-kategoriassa<sup>8</sup> havaituista puutteista aiheutuva muutosvastarinta**

- Puutteellinen kommunikaatio
- Epäselvyys muutoksen tavoitteissa sekä muutosprojektin toteutustavasta
- Johdon epävirallinen muutosta vastustava mielipide

**Muutoksen momentti-kategoriassa havaituista puutteista aiheutuva muutosvastarinta**

- Ajoittainen organisaation jäsenten keskuudessa vallitseva yleinen muutoskielteinen ilmapiiri

**Kuvio 11.** Muutosvastarintaa aiheuttavat puutteet muutosta edistävissä voimissa

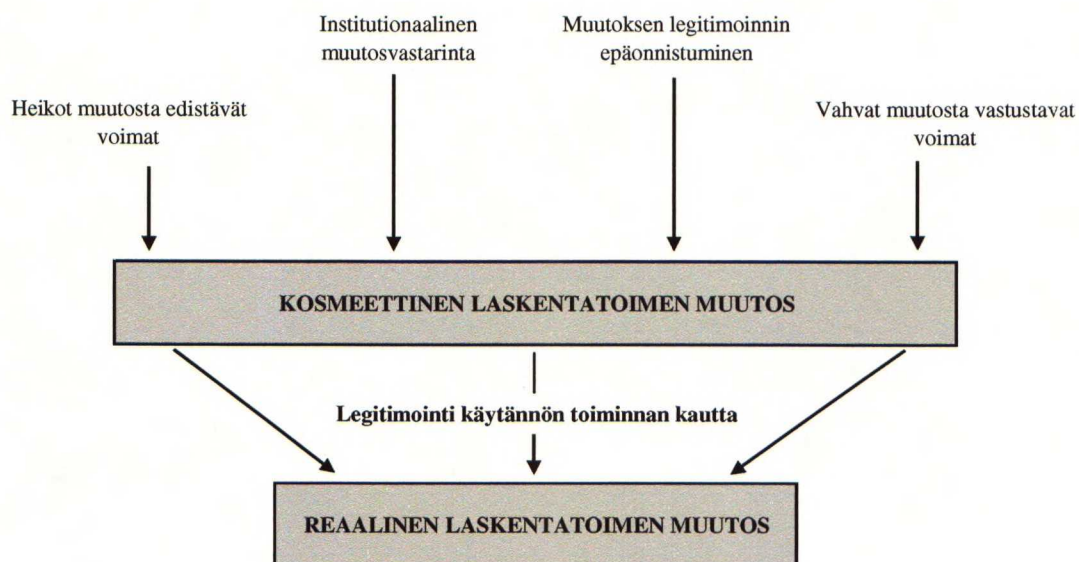
Organisaatiossa vallitsevista instituutioista aiheutuva muutosvastarinta liittyy suoraan laskentatoimen muutoksen aiheuttamaan vallitsevien käytäntöjen muuttumiseen. Osittain institutionaaliseen muutosvastarintaan vaikuttaa myös ensimmäisen muutosvastarinnan tason muutosta vastustavia voimia, mutta pääasiassa tämän muutosvastarinnan tason muutosta vastustavat voimat aiheutuvat organisaation vakiintuneista rutiineista. Tutkimuksen perusteella institutionaalisen tason muutosta vastustavat voimat liittyvät vallitsevan organisaatiokulttuurin, vallitsevien organisaatorakenteiden, vallitsevien valta- ja vastuurakenteiden sekä vakiintuneiden toimintatapojen muuttumiseen. Yleisesti ottaen voidaan todeta yksilöiden suhtautuvan kielteisesti muutoksiin näissä asioissa.

Laskentatoimen muutosprosessi saattaa johtaa erilaisiin muutoksen tulemiin. Muutos saattaa epäonnistua joko kokonaan tai osittain. Vastaavasti muutos saattaa olla kokonaan tai osittain onnistunutta. Joissakin tapauksissa laskentatoimen muutos saattaa kuitenkin olla vain kosmeettista (Burns & Vaivio, 2001). Kosmeettinen muutos tarkoittaa muutoksen aiheuttaneen vain näennäisiä muutoksia laskentatoimen käytäntöihin. Yleisesti ottaen kosmeettisella muutoksella saattaa olla useita eri tasoja, aivan kuten muutosta vastustavilla voimillakin havaittiin olevan. Tässä yhteydessä kosmeettisella muutoksella tarkoitetaan nimellisiä muutoksia laskentatoimen käytännöissä. Muutosprosessin vaatimukset saatetaan hyvinkin täyttää virallisesti, mutta todellisuudessa laskentatoimen käytännöt eivät

<sup>8</sup> Case-kontekstissa puutteellista kommunikaatiota muutosprojektin tavoitteista sekä toteutustavoista ei voida luokitella case-organisaation johdon syyksi. Suurin puute oli organisaation itsensä ulkopuolelta saamassa informaatiossa muutosprojektin toteutustavoista.



välttämättä muutu. Muutokset saattavat toteutua vain paperilla, eivät käytännön toimintamalleissa. Organisaatio saattaa siis raportoida toimintatapansa eri tavalla, kuin miten se todellisuudessa toimii. Tällöin laskentatoimen muutoksen seurauksena on kosmeettista muutosta, ei reaalissa toimintatavoissa tapahtuvaa parannusta. Kosmeettisen muutoksen vastinparina voidaanakin pitää juuri reaalista muutosta. Reaalisessa muutoksessa muutosprosessista syntyy todellisia muutoksia laskentatoimen käytäntöihin. Rajanveto kosmeettisen ja reaalisen muutoksen välille ei kuitenkaan ole yksiselitteinen, koska kosmeettiset muutokset saattavat ajan myötä muuttua reaalisiksi. Kuviossa 12 on esitetty kosmeettisen muutoksen syntymiseen vaikuttavia tekijöitä sekä havainnollistettu kosmeettisen muutoksen potentiaalinen muuntuminen reaaliseksi muutokseksi.



**Kuvio 12.** Kosmeettisen laskentatoimen muutoksen synty sekä legitimoituminen

Kosmeettisen muutoksen syntymiselle voidaan nähdä kolme pääasiallista syytä. Ensimmäinen liittyy muutosta edistävien sekä vastustavien voimien väliseen vuorovaikutukseen. Muutosta edistävien voimien ollessa heikkoja muutosta vastustaviin voimiin verrattuna, saattaa muutos toteutua vai kosmeettisesti. Vastaavasti muutosta edistävien voimien ollessa riittävän voimakkaita kumoamaan muutosta vastustavat voimat, saattaa muutoksesta syntyä reaalisia laskentatoimen käytäntöjen muutoksia.

Toisena syynä kosmeettiselle muutokselle voidaan pitää vahvaa institutionaalista muutosvastarintaa. Institutionaalinen muutosvastarinta rajoittaa laskentatoimen reaalisen muutoksen toteutumisen todennäköisyyttä. Riittävän voimakas institutionaalinen muutosvastarinta saattaa jopa estää muutoksen toteutumisen käytännössä. Vanhat toimintamallit saatetaan kokea mielekkäämmiksi sekä toimivimmiksi tavoiksi toimia. Tällöin muutosprosessin mukanaan tuomat uudet toimintatavat eivät toteudu tarkoitetun mukaisina. Organisaatiossa vallitsevat instituutiot estävät uusien implementoitujen toimintamallien rutinisoitumista vakiintuneiksi toimintatavoiksi. Tämä saattaa johtaa kosmeettiseen laskentatoimen muutokseen.

Kolmantena potentiaalisena syynä muutosprosessin kosmeettiseen toteutumiseen voidaan pitää muutoksen legitimoinnin epäonnistumista. Tämä tarkoittaa muutoksen aiheuttamien toimintatapojen legitimoimisen käytännön reaaliseksi toimintatavoiksi epäonnistuneen. Legitimoinnilla on suora yhteys institutionaaliseen muutosvastarintaan. Institutionaaliset tekijät kuten organisaatiokulttuuri, organisaatorakenteet, valta- ja vastuurakenteet sekä vakiintuneet toimintatavat vaikuttavat muutoksen tuomien laskentatoimen käytäntöjen legitimointiin. Myös muutosta edistävillä voimilla on vaikutusta legitimointiin. Riittävän voimakkaat muutosta edistävät voimat edesauttavat legitimoinnin onnistumista. Muutosta edistävästä voimista johtajat-kategorialla voidaan sanoa olevan suurin vaikutus legitimoinnin onnistumiseen.

Kosmeettisesta laskentatoimen muutoksesta saattaa kuitenkin syntyä reaalista muutosta käytännön toiminnan kautta tapahtuvassa legitimoinnissa. Muutosprosessissa implementoidut uudet kosmeettiset laskentatoimen käytännöt saattavat muuttua reaaliseksi toimintamalleiksi ajan kuluessa. Uusien käytäntöjen implementointivaiheessa organisaatiossa vallitsevat muutosta vastustavat voimat, erityisesti vallitsevat instituutiot, saattavat tyypillisesti olla niin vahvoja, että suunniteltu muutos toteutuu vain kosmeettisesti. Ajan myötä negatiivinen asenne implementoituun laskentatoimen muutokseen saattaa kuitenkin lieventyä, ja uusia käytäntöjä saatetaan alkaa noudattamaan myös käytännössä. Tällöin alun perin kosmeettinen muutos saattaa muuttua reaaliseksi laskentatoimen muutokseksi. Uusille käytännöille voi siis muodostua legitimeetti käytännön toiminnan kautta. Tämän prosessin voidaan sanoa olevan teoriaosuudessa kuvatus uusien toimintatapojen institutionalisoitumisprosessin kaltainen (katso: Burns &



Scapens, 2000). Laskentatoimen kosmeettista muutosta voidaan siis joissakin tilanteissa pitää myös yhtenä muutosprosessin vaiheena, ei niinkään absoluuttisena lopputulemana.

Organisaatiossa vallitsevien instituutioiden vaikutus kosmeettisten muutosten legitimoitumiseen reaalisiksi käytännöiksi on kuitenkin otettava huomioon laskentatoimen käytäntöjen institutionalisoitumisprosessissa. Organisaatiossa vallitsevat instituutiot muokkaavat uusia implementoituja toimintamalleja. Tästä syystä kaikki muutokset eivät toteudu suunnitellun mukaisina. Sama pätee kosmeettisen muutoksen legitimoitumiseen reaalisesti muutokseksi. Instituutiot muokkaavat myös tätä muuntumisprosessia. Juuri vallitsevien instituutioiden vaikutuksesta kosmeettiseksi luokitellut muutokset eivät välttämättä realisoidu täydellisesti. Tästä johtuu, että viralliset laskentatoimen käytännöt saattavat edelleen olla tietyssä määrin eriäviä reaalisten laskentatoimen käytäntöjen kanssa. Osittain kosmeettisen laskentatoimen muutoksen legitimoituminen käytännön toiminnan kautta saattaa kuitenkin olla mahdollista.

### **8.3 Tutkimuksen arviointi**

Kahteen kolmesta tutkimuskysymyksestä pystyttiin empirian perusteella vastaamaan selkeästi aikaisemmille tutkimustuloksille tukea löytäen. Sekä muutosta edistäviä että vastustavia voimia kartoitettiin tutkimuksessa ja jaettiin nämä voimat kolmeen kategoriaan voimien perusominaisuuksien mukaisesti. Lisäksi aikaisempaa teoriaa täydennettiin luomalla aiemmasta laskentatoimen muutoksen tutkimuksesta poikkeava laskentatoimen muutoksen teoreettinen malli. Tutkimuksessa myös analysoitiin laskentatoimen muutosta edistävien sekä vastustavien voimien keskinäistä vuorovaikutusta. Kolmanteen tutkimuskysymykseen muutosvastarinnan vaikutuksesta muutoksen tulemaan löydettiin vain osittainen vastaus. Tutkimuksen kohteena ollut muutosprojekti lopetettiin case-organisaatiossa ennen sen varsinaista käyttöönottoa. Tämä johti osittain vain pinnalliseen analyysiin muutosvastarinnan vaikutuksista kosmeettisen tai reaalisen laskentatoimen muutoksen syntyyn. Joitakin viitteitä potentiaalisista vaikutuksista kuitenkin saatiin.

Laskentatoimen muutos on yleisesti hyvin kontekstisidonnainen. Tästä johtuen tutkimustuloksia ei voida yleistää kattamaan koko laskentatoimen muutoksen osa-aluetta. Lisäksi yhden case-yrityksen kattavan tutkimuksen tuloksia ei voida sellaisenaan yleistää.

Tutkimuksen tuloksiin vaikutti useita juuri tämän tutkimuksen kohteelle olennaisia tekijöitä, kuten organisaatiokulttuuri sekä muita vastaavia konteksti sidonnaisia tekijöitä. Yleistettävien tutkimustulosten sijaan tutkimuksessa pyrittiin tarjoamaan rikas case-kuvaus, joka lisää yleistä käsitystä SOX-implementointiprosessista sekä siihen liittyvistä yleisistä ongelmista. Tutkimuksen tuoman arvon voidaankin osittain käsittää olevan tulevaisuudessa tapahtuvien SOX-implementointiprosessien helpottaminen. Tutkimus ei sinällään luonut uutta mullistavaa tietoa, vaan jäsenteli sekä täydensi jo olemassa olevaa tietoa laskentatoimen muutoksesta.

Eräs mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe olisi tässä tutkimuksessa osittain puutteelliseksi jäänyt kosmeettisen laskentatoimen muutoksen analysoiminen. Tutkimuksessa analysoidun institutionaalisen muutosvastarinnan kautta kyseistä aihetta olisi mahdollisesti helpompaa lähteä käsittelemään. Laskentatoimen kosmeettista muutosta olisi erityisen mielekäästä käsitellä nimenomaan SOX-kontekstissa, koska SOX-lain vaikutukset joidenkin organisaatioiden toimintaan ovat huomattavia sekä aiheuttavat helposti vain kosmeettista muutosta organisaation toimintatavoissa. Erityisesti kosmeettisen muutoksen muuntuminen reaalisesti muutokseksi ulkoisen legitimoinnin kautta saattaisi olla mielekäs jatkotutkimusaihe. Luonnollisesti myös laskentatoimen muutoksen yleisemmälle tutkimukselle on tarvetta. Esimerkiksi tässä tutkimuksessa esiteltyä laskentatoimen muutoksen mallia saattaisi olla mielekäästä soveltaa myös muussa kontekstissa.



## KIRJALLISET LÄHTEET

Ahrens, T. & Dent, J. F., 1998 Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research, *Journal of Management Accounting Research*, 1998, Vol. 10.

Anderson, S. W. & Young, S. M., 1999. The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems, *Accounting, Organizations and Society*, 24, 525–559.

Argyris, C. & Kaplan, R. S., 1994. Implementing new knowledge: The case of activity based costing, *Accounting Horizons*, 8, 83–105.

Atkinson, A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E. & Wu, A., 1997. New directions in management accounting research, *Journal of Management Accounting Research*, 9: 79-108.

Barley, S. R. & Tolbert, P.S., 1997. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution, *Organization Studies*, 18(1), 93-117.

Baskerville, R. F., 2003. Hofstede never studied culture. *Accounting, Organizations and Society*, 28(1), 1–14.

Bell, D., 1973. *The Coming of Post-industrial Society*. New York. Basic.

Bhaskar, R., 1989. *The Possibility of Naturalism: A Philosophic Critique of Contemporary Philosophy*, 2<sup>nd</sup> edn., Brighton, Harvester.

Boland, R. J. Jr, 1993. Accounting and the Interpretive Act, *Accounting, Organizations and Society*, (February/April 1993), 1-24.

Boland, R. J. Jr, 1996. Why Shared meanings have no place in structuration theory: a reply to Scapens and Macintosh, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 7/8, 691-697.

Brooks, I. & Bate, P., 1994. The problems of effecting change within British civil service: a cultural perspective, *British Journal of Management*, 5, 177-190.

Burns, J. & Scapens, R. W., 2000. Conceptualising management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11: 3-25.

Burns, J. & Vaivio, J., 2001. Management Accounting Change, *Management Accounting Research*, 12: 389-402.

Carruthers, B.G., 1995. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism, *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313-328.

Cobb, I., Helliard, C. & Innes, J., 1995. Management accounting change in a bank, *Management Accounting Research*, 6: 155-175.

DiMaggio, P. & Powell, W., 1983. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, 48, 147-160.

Eisenhardt, K., 1989. Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, 14:4, 532-550.

Ellul, J., 1964. *The Technological Society*. New York, Knopf.

Emmanuel, C., Gernon, H. & Gray, S. J., 1998. An approach to teaching international management accounting and control: Integrating corporate strategy, organizational structure and culture. *Journal of Accounting Education*, Vol. 16, No. 1, 65-84.

Ferreira, L. D., & Merchant, K. A., 1992. Field research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(4): 3-34.

Giddens, A., 1979. *Central Problems in Social Theory*, London, MacMillan.



Giddens, A., 1984. *The Constitution of Society*, Cambridge, Polity Press.

Granlund, M., 2001. Towards explaining stability in and around management accounting systems, *Management Accounting Research*, 12: 141-166.

Granlund, M. & Lukka, K., 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, 9: 185-211.

Gray, S. J., 1989. International accounting research: The global challenge. *The International Journal of Accounting*, 9, 24(4), 291-307.

Hamilton, W. H., 1932. Institution, in Seligman, E. R. A. & Johnson, A. (eds) *Encyclopedia of Social Science*, 73(4), 560-595.

Harrison, G. L. & McKinnon, J. L., 1986. Culture and accounting change: A new perspective on corporate reporting regulation and accounting policy formulation. *Accounting, Organizations and Society*, 11(3), 233-252.

Hawley, A., 1968. Human ecology, in David L. Sills (ed.), *International Encyclopedia of Social Sciences*, 328-337. New York, Macmillan.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P., 2001. Tutki ja kirjoita, 6.-7. painos, Kustannusosakeyhtiö Tammi, Helsinki.

Hofstede, G., 1980. *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage.

Hofstede, G., 1984. Cultural dimensions in management and planning. *Asia Pacific Journal of Management*, 81-99. (January).

Hopwood, A. G., 1986. Management accounting and organization action: An introduction. In Bromwich, M., & Hopwood, A. G. (Eds), *Research and Current Issues in Management Accounting*. London: Pitman.

Hopwood, A. G., 1987. The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.

Innes, J.& Mitchell, F., 1990. The process of change in management accounting: some field study evidence, *Management Accounting Research*, 1: 3-19.

Kaplan, R., 1984. The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, July, 390-418.

Kasanen, E. & Lukka, K., 1993. yleistettävyyden ongelma liiketaloustieteessä, *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 42:4, 348-381

Kasurinen, T., 2002. Exploring management accounting change: the case of balanced Scorecard implementation, *Management Accounting Research*, 13: 323-343.

Laurent, A., 1983. The cultural diversity of western conceptions of management. *International Studies of Management and Organization*, 13: 75-96.

Lukka, K. & Kasanen, E., 1995. The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(5): 71-90.

Macintosh, N. B. & Scapens, R., 1990. Structuration theory in management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 15 (5), 455-477.

Major, M., & Hopper, T., 2005. Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company, *Management Accounting Research*, 16, 205-229.

Malmi, T., 1997. Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization, *Management Accounting Research*, 8: 459-480.



Markus, M. L. & Pfeffer, J., 1983. Power and the design and implementation of accounting and control systems, *Accounting, Organizations and Society*, 8, 205-218.

McKinnon, J., 1988. Reliability and Validity in Field Research: Some Strategies and Tactics, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1/1988, p.34-54.

McSweeney, B., 2002. Hofstede's model of national cultural differences and their consequences: a triumph of faith—a failure of analysis. *Human Relations*, 55(1), 89–118.

Meyer, J. W. & Rowan, B., 1977. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, *The American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, 340-363.

Miller, P., 1994. Accounting as Social and Industrial Practice: An Introduction, in

Hopwood, A. & Miller, P. (eds) , *Accounting as Social and Industrial Practice*, Cambridge, University of Cambridge Press.

Moeller, R., 2004. Coping with SOX 404 Requirements, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Sep/Oct 2004; 15, 6.

Myers, M. D. & Tan, F., 2002. Beyond models of national culture in information systems research. *Journal of Global Information Management*, 10(1), 24–32.

Otley, D. T., 1980. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.

Quah, P. & Young, S., 2005. Post-acquisition Management: A Phases Approach for Cross-border M&As. *European Management Journal*, Vol. 23, No. 1, 65–75.

Roberts, M. W. & Silvester, K. J., 1996. Why ABC failed and how it may yet succeed, *The Journal of Cost Management*, Winter, 23-35.

Ryan, B., Scapens, R. W. & Theobald, M., 1992. *Research method and methodology in finance and accounting*. London/San Diego: Academic Press Limited.

Scapens, R. W., 1990. Researching management accounting practice: the role of case study methods, *British Accounting Review*, 22: 259-281.

Scapens, R. W. & Roberts, J., 1993. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change, *Management Accounting Research*, 4(1): 1-32.

Scapens, R.W., 1994. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice, *Management Accounting Research*, 5, 301-321.

Shields, M. D., 1995. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing, *Journal of Management Accounting Research*, 7, Fall, 148-166.

Strebel, P., 1996. Why do employees resist change, *Harvard Business Review*, 74, 86-92.

Thompson, J. D., 1967. *Organizations in Action*. New York, McGraw-Hill.

Walker, M., 1998. Management accounting and the economics of internal organization, *Management Accounting Research*, 9(1), 21-30.

## MUUT LÄHTEET

PCAOB Release No. 2004-001. March 9, 2004. An audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements.

Public Law 107-204, 116 stat. 745, sec 101-109

SEC 17 CFR PARTS 210, 228, 229, 240 and 249

Case-yrityksen sisäisiä SOX-projektiin liittyviä dokumentteja, 2004.

Case-yrityksen vuosikertomus 2005



## LIITTEET

### Liite 1

#### HAASTATTELUT

Toimenkuva*	Työkokemus case-yrityksessä	Ajankohta	Kesto
Talousjohtaja	20 vuotta	03.03.2006	1 h
Taluspäällikkö	4 vuotta	06.03.2006	1 h
Chief Controller	3 vuotta	21.02.2006	1 h
Rahoituspäällikkö	2 vuotta	06.03.2006	1 h 10 min
SOX Manager	1,5 vuotta	17.02.2006	40 min
Controller	25 vuotta	06.03.2006	1 h
Hankintatoimen projektipäällikkö	1 vuosi	Kirjalliset vastaukset	

Haastattelujen kesto yhteensä 5 h 50 min

---

\* Tutkimuksessa käytettyyn termiin talousjohto kuluvat talousjohtaja, taluspäällikkö, chief controller sekä rahoituspäällikkö

## Liite 2

### HAASTATTELURUNKO

#### Haastateltavien taustatiedot

- Toimenkuva
- Työkokemus case-yrityksessä
- Rooli SOX-projektissa

#### Haastattelukysymykset

1. Miten emoyhtiö tiedotti projektista sekä sen toteutustavasta? Otettiinko tytäryhtiön mielipiteet huomioon?
2. Kertoisitko vähän projektin toteutustavasta? Huomioitiinko tytäryhtiön erilaiset lähtökohdat kuten esimerkiksi koko ja resurssit huomioon?
3. Mitä mieltä olet yleisellä tasolla SOXin soveltuvuudesta suomalaiseen yrityskulttuuriin sekä yritykseen, jossa työskentelet?
4. Mitkä olivat tytäryhtiön motiivit prosessin läpiviemiseen? Oliko ainoa motiivi emon vaatiman strategian toteuttaminen? Oliko muita motiiveja?
5. Osaatko sanoa, oliko yrityksessä sellaisia tekijöitä, jotka nopeuttivat implementointiprosessin käynnistymistä? Koettiin tytäryhtiössä painostusta emon taholta?
6. Olivatko fasilitetit (esim. resurssit, käytettävät tietojärjestelmät jne.) kunnossa SOXin implementoinnille? Oliko ylipäänsä varauduttu implementoinnin vaatimaan mittakaavaan?
  - a. Miten emoyhtiö tuki implementointi prosessia? Saiko tytär ohjeita tai neuvoja? Konkreettista apua implementointiin?
  - b. Oliko työntekijöillä riittävästi resursseja, esim. osaamista, aikaa, tietoa?
  - c. Minkälaisena koit yrityksen johdon/työntekijöiden sitoutumisen projektiin?
  - d. Mitä mieltä olet SOX-projektissa käytettävästä tietojärjestelmästä?



7. Mitä mieltä olet projektin vetäjistä? Minkälaista oli mielestäsi ylimmän johdon tuki?
8. Huomasitko projektin missään vaiheessa itsessäsi/muissa kohonnutta halua viedä projekti loppuun kunnialla? Esim. ennen deadlineja; saadessasi hyvää palautetta esimieheltäsi, sisäisiltä tarkastajilta tai projektin vetäjiltä?
9. Onko SOX implementointiin liittynyt joitakin epäselvyyksiä alla olevista tai muista asioista?
  - a. Miten SOX implementoidaan, mitä vaaditaan?
  - b. Epäselvyyksiä tavoitteissa? puutteita kommunikaatiossa?
  - c. Epäselvyyttä ohjeistuksessa?
  - d. Puutteita koulutuksessa?
  - e. Eri organisaatiotasojen huono sitoutuminen / tuen saannin puute esim. johdolta, projektin vetäjiltä?
  - f. Epävarmuus tulevasta (omistajanvaihdos)
10. Viivästyikö projekti sen eri osavaiheiden väliaikatauluista? Jos mielestäsi viivästy, niin osaatko sanoa joitakin viivästymisen syitä?
  - a. Oletko ollut koko ajan tietoinen projektin aikataulusta? Onko johdon tuki vaikuttanut projektin etenemiseen aikataulussa (esim. painostusta tai kannustusta johdolta saavuttaa deadlinet)?
  - b. Onko informaatio SOX vaatimuksista kulkenut organisaatiossa hyvin? Oletko saanut tarpeeksi tietoa/koulutusta SOXista pysyäksesi aikataulussa
  - c. Mitä mieltä olet, onko yrityksessä ollut tarpeeksi resursseja projektin läpiviemiseen? Onko mahdollisesta resurssipulasta aiheutunut viivästyksiä?
  - d. Onko yleinen tietämättömyys siitä, mitä SOX on / mihin sillä pyritään / miten se toteutetaan mielestäsi viivästyttänyt projektia? Onko implementointistrategia ollut mielestäsi selvä, yksiselitteinen ja ymmärrettävä?
  - e. Ovatto jotkin yksilölliset tekijät mielestäsi viivästyttäneet projektia? Kuten esim. negatiiviset asenteet projektia kohtaan, pelko lisääntyvästä työtaakasta?

11. Mitkä tekijät mielestäsi estävät/hankaloittavat SOXin implementointia sekä sen tuomien muutosten implementointia?
- a. SOXin soveltuvuus tytäryhtiössä vallitsevaan organisaatiokulttuuriin?
  - b. Soveltuuko tämän kokoluokan yritykseen?
  - c. Ovat vallitsevat organisaatorakenteet häirinneet/vaikuttaneet SOX implementointia?
  - d. Tuoko SOX mukanaan muutoksia vakiintuneisiin toimintatapoihin? Miten koet muutokset sekä niiden merkityksen? Tarpeellisia/tarpeettomia muutoksia?
  - e. Muuttaako SOX vastuunjakoa yrityksen työntekijöiden keskuudessa? Oletko huomannut vastustusta, joka johtuisi nimenomaan vallan/vastuun uudelleen jakautumisesta?
12. Miten SOX on vaikuttanut operationaalisiin prosesseihin? Onko SOX tuonut jotain muutoksia? Mitä mieltä olet näistä muutoksista; ovatko ne hyödyllisiä vai aiheuttavatko ne turhaa työtä?
13. Ovatko toimintatavat/käytännöt todellisuudessa muuttuneet? Jos ovat, niin tuntuvatko muuttuneet toimintatavat luontevilta? Onko joissakin toimintatavoissa kuitenkin mahdollisesti tehty kompromisseja?
14. Lopuksi vielä henkilökohtainen mielipiteesi SOX-projektista. (myös vapaata kritisointia oman halukkuuden mukaan)